

RAONI ALVES DOS SANTOS

**DESMANTELAMENTO DE CUSTOS:
OS BENEFÍCIOS ECONÔMICOS E SOCIAIS ABORDADOS PELO
IAS 16**

Trabalho de conclusão de curso apresentado a Pós-graduação para recebimento do título de Especialista em Controladoria, do Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2011

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO6

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA.....6

1.2 OBJETIVOS7

1.2.1 OBJETIVO GERAL7

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....7

1.3 JUSTIFICATIVA8

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO9

2.1 COMENTÁRIOS INICIAIS.....9

2.1.1 CUSTOS DO DESMANTELAMENTO12

2.2 PROCEDIMENTO PARA CONSTITUIÇÃO DO DESMANTELAMENTO DE CUSTO13

2.2.1 CARACTERIZAÇÃO DOS CUSTOS DE DESMANTELAMENTO.....14

2.2.2 PROVISÃO DE DESMANTELAMENTO DE CUSTO.....15

2.2.3 UTILIZAÇÃO DA PROVISÃO PARA DESMANTELAMENTO DE CUSTOS.....18

2.2.4 DESMANTELAMENTO DE CUSTOS E SEUS BENEFÍCIOS18

3 METODOLOGIA.....20

3.1 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA.....21

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS23

REFERÊNCIAS24

ANEXOS25

OFEREÇO

*A meu pai Carlos Alberto, que tanto desejou a conclusão desta etapa e a minha querida
mamãe Terezinha, que nunca deixou de medir esforços para alcançar meus maiores
desafios, estes são meus incentivadores de minha carreira e minha vida.
Aos meus irmãos, Saint Clair, Giscard e Nathalie pelo encorajamento na conclusão deste
trabalho.*

DEDICO

*Aos meus filhos Rafael e Felipe, minhas razões de viver, jóias preciosas, meu muito
obrigado e minhas sinceras desculpas pela ausência em suas vidas. Amo vocês!!
A pessoa que fez a diferença em minha vida e motivou a chegar até aqui, muito obrigado
Iara.*

RESUMO

O trabalho demonstra os métodos de mensuração bem como seus benefícios econômicos e sociais para as empresas que utilizam o desmantelamento de custo, de acordo com os preceitos contábeis internacionais, emitidos pelo IAS (*International Accounting Standards*), IFRS (*International Financial Reports Standards*) e Diretrizes Contabilísticas, além de pronunciamentos emitidos a nível nacional pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). O desmantelamento de custo é uma forma de designar os custos de remoção, desmontagem, reposição e restauração de matérias e áreas utilizadas para exploração de recursos naturais, realizando a melhor estimativa contábil e financeira para garantir e minimizar os impactos no final da vida útil de um ativo imobilizado ou encerramento de um contrato de exploração. Este custo é reconhecido como uma provisão, a qual é corrigida mensalmente refletindo no resultado as correções e atualizações de uma obrigação futura avaliada a valor presente. O conceito de Desmantelar é descrito bem antes dos novos preceitos contábeis emitidos no processo de convergência para as normas internacionais de contabilidade, todavia a nova abordagem descrita estabelece alguns critérios que agregam um controle maior para mensurar de maneira eficaz e eficiente este reconhecimento. Os benefícios originados para as empresas não são apenas financeiros, mas também sociais, restaurar recursos naturais após a utilização é uma forma de demonstrar para a sociedade a preocupação que as empresas têm com a sociedade, desenvolvendo um crescimento não apenas rentável, mas também socialmente correto. A preocupação com a natureza é um fator preponderante para nossos dias atuais, sendo um diferencial perante a sociedade e investidores para as empresas que se preocupam com o meio no qual esta inserida e que demonstram de forma adequada os impactos financeiros minimizando possíveis excessos de saída de caixa. Neste contexto o estudo sobre *Dismantling Cost* (Desmantelamento de custo) é uma maneira de mitigar os efeitos biológicos, sociais e financeiros para uma entidade, minimizando seus impactos futuros.

Palavras-chave: Desmantelamento de custo. Impactos ambientais. Grande empresas.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Problema de pesquisa

Com as novas abordagens geradas pelo *IFRS (International Financial Reports Standards)* as demonstrações financeiras sofreram melhorias conceituais. A nova legislação extingue tanto os profissionais como as empresas que não acompanharam as demandas originadas das novas práticas contábeis, uma vez que apenas a aplicação da lei pura e simplesmente pelos seus usuários pode não satisfazer ao objetivo principal tanto das empresas como de seus usuários, o lucro.

O entendimento principal que as novas abordagens internacionais preconizam está intrínseco em quase todos os IFRS abordados da essência sobre a forma. Isto demonstra que os conceitos utilizados no passado comparados com os dias de hoje possuem um nível maior de entendimento no quesito de aplicação. O contexto das novas aplicações, em suprir apenas uma obrigação legal não está agora como um objetivo único, mas por traz destas aplicações estão questões estratégicas, gerenciais, ambientais e sociais.

O IAS (*International Accounting Standards*) 16 – Imobilizado, ressalta entre outros conceitos o de *Dismatling Cost* (Custo de desmantelamento), que significa os custos de retirada, remoção, restauração e desmontagem envolvendo ativos, o desenvolvimento econômico sustentável para as empresas, uma vez que a preocupação social está abordada de uma forma menos impactante para as empresas em geral. A obrigatoriedade desta norma é imposta a partir de um contrato ou para satisfazer uma política ou prática da empresa.

Atualmente as empresas procuram manter uma reputação perante o mercado, de desenvolvimento sustentável, demonstrando métodos utilizados que exaltam uma preocupação no meio que esta inserida, como por exemplo uma empresa de minério de ferro que danifica e desmata milhares de metros quadrados, procurando novas fontes naturais de recursos, para geração de receita futura, gera um impacto significativo para o meio ambiente, no entanto para minimizar estes danos realizam programas que reduzem esta agressão ao meio ambiente. Neste contexto a visão das empresas em manter reservas financeiras de reflorestamento e restauração de áreas atingidas, faz com que sua imagem fique atrelada a responsabilidade social e ambiental evidente, demonstrando para o público em geral a preocupação da exploração e do abandono de áreas de forma consciente.

A adesão de algumas empresas de setores diferenciados como prestação de serviços, em informática, telefonia e entretenimento está causando uma revolução em conceitos estratégicos e financeiros. Algumas empresas que não possuem uma necessidade clara em realizar restaurações, pois não estão no grupo diretamente de empresas que realizam exploração ambiental, estão antecipando estes conceitos e iniciaram os trabalhos para aplicação do IAS 16. Neste ambiente que está inserido para aplicação da referida norma o estudo juntamente com o IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes que demonstram como realizar as contabilizações que envolvem provisões. Esclarece alguns conceitos utilizados para que o desmantelamento de custos esteja em conformidade em todas as empresas.

Assim, a grande importância para a aplicação deste conceito esta sendo abordada com uma maior transparência e maior relevância, pois esta nova abordagem que o IFRS adicionou esta ressaltando que as empresas em geral podem beneficiar-se economicamente e também socialmente. A provisão é um dos conceitos primordiais para aplicação do desmantelamento, pois é por esta obrigação que as empresas conseguem destinar os valores que serão utilizados no futuro, para a restauração, retirada e desmontagem de ativos, nesse aspecto, o estudo pretende responder a seguinte questão: qual o impacto da constituição de provisão para desmantelamento de custo no resultado do período de 2007 a 2010 nas 10 maiores empresas selecionadas entre as 500 Maiores e Melhores de 2010 da Revista Exame S/A e Revista as Melhores da Dinheiro?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar o impacto da constituição de provisão para desmantelamento de custo no resultado do período de 2007 a 2010 nas 10 maiores empresas selecionadas entre as 500 Maiores e Melhores de 2010 da Revista Exame S/A e Revista as Melhores da Dinheiro.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Evidenciar os procedimentos das novas normas contábeis de como utilizar o desmantelamento de custo e quais as formas de utilização destes custos;
- b) Descrever as etapas do processo de desmantelamento e como é possível a mensurar seus valores após a quantia desmantelada;

- c) Identificar a constituição da provisão para desmantelamento no período de 2007 a 2010; e
- d) Mostrar o reflexo das provisões de desmantelamento de custo no resultado do período das empresas que compõem a amostra.

1.3 Justificativa do estudo

A justificativa para o estudo sobre o desmantelamento de custo esta atrelada as novas praticas contábeis, demonstrando que o profissional da área de contabilidade mantém o seu papel primordial não somente com os números, mas sim com a sociedade em geral.

A visão do IAS 16 em seu modelo antigo engessou alguns conceitos e fez com que a norma fosse aplicada, porém de forma mais complexa e difícil, sendo assim a utilização desta metodologia no passado, antes da revisão em 2008, ficou limitada apenas as empresa obrigatórias realmente em sua aplicação.

A adaptação das empresas para esta nova abordagem ainda é pequena exceto para entidades que já utilizavam anteriormente, pois a mudança nos controles foi impactante para uma mesma metodologia, adicionando novos conceitos e praticas utilizado embasado pelas normas internacionais. Houve um aumento das empresas que não possuem esta obrigatoriedade, mas o fazem para garantir um desenvolvimento ainda mais sustentável e assim obter maiores resultados em outras partes do comércio.

Demonstrar as principais alterações que a IAS 16 obteve, bem como qual seu grau de comprometimento com a questão social das empresas de forma que possa demonstrar os seus impactos contábeis para as empresa que utilizam o desmantelamento de custos.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 Comentários iniciais

O IAS 16 obtém, em seu pronunciamento original emitido em 1993, ainda na estrutura do antigo IASC - *International Accounting Standards Committee*, nomeado atualmente como IASB - *International Accounting Standards Board* (Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais), os procedimentos para o reconhecimento de ativos bem como as alterações destes investimentos. Com as melhorias descritas pelo IFRS em 2008, em virtude de críticas levantadas por órgãos reguladores do mercado de capitais, com o objetivo de reduzir as fragilidades e aumentar os controles da norma original proporcionando um maior desempenho para a sua utilização. É aplicada para todas as entidades que utilizam para desenvolvimento e não geração de estoques ativos biológicos, direitos minerais, reservas minerais e recursos não renováveis similares. A norma esclarece, delimita e distingue os conceitos a serem abordados para a utilização de ativos naturais, bem como sua reposição por parte da empresa, que efetuou a exploração englobando todos os seus custos incorridos no imobilizado para melhorias, ou seja, seus custos iniciais e subseqüentes, devolvendo o bem no final de um período de tempo prescrito, da mesma forma que foi adquirido inicialmente.

A versão anterior do IAS 16 – Imobilizado, obtinha em seu alcance apenas os custos referentes à instalação do bem, já nesta nova versão explanada pelo IFRS já estão inclusos a desmontagem, restauração e retirada de equipamentos, pois trata de uma obrigação pelo uso do bem, por um período específico, sem contar com as transações envolvendo estoques.

As obrigações referentes a custos contabilizados de acordo com o IAS 2 e IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com o IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos contingentes. (IASB, 2009, p. 1008).

Como é citado pelo IASB, sobre o reconhecimento, o custo de um Ativo Imobilizado será apenas após provável benefícios econômicos futuros que fluirão para a entidade, mensurar de forma confiável o item. Conforme conceitua ainda o referido órgão IASB, peças de reposição de grande porte são agregadas ao imobilizado, já as peças pequenas que não estão atreladas ao Ativo Imobilizado são reconhecidas como despesas. Estes itens de valores insignificantes recebem a aplicação dos critérios de valor agregado,

esta norma, não prescreve a unidade de medida utilizada para reconhecimento. Os custos serão reconhecidos no momento que forem incorridos, porém os custos com juros e multas não sofrem o desmantelamento, estes valores são capitalizáveis em uma conta transitória de ativo e reconhecido mensalmente, após a utilização do bem, sendo assim os valores citados acima não compõem os custos iniciais nem os subseqüentes, portanto não estão obrigados ou passíveis de desmantelamento.

“Um item do imobilizado que se qualifica para reconhecimento como ativo será mensurado pelo seu custo”, sendo assim há vários elementos que compõem o custo, conforme descrito no IAS 16:

O custo de um item do ativo fixo tangível compreende:

- (a) o seu preço de compra, inclusive tarifas de importação e impostos não recuperáveis sobre as compras, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período. (IAS 16, 2009,p. 4)

Os custos a seguir, são diretamente atribuíveis ao imobilizado, agregando assim o seu valor original, e o desmantelamento de custos:

- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 Benefícios dos Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de um item do ativo fixo tangível;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos de testar se o ativo funciona corretamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (f) honorários profissionais. (IAS 16, 2009,p. 4)

Os elementos diretamente atribuíveis, obtém a finalidade de colocar o ativo em condições de uso de acordo com a capacidade esperada pela administração. A estimativa

dos custos de retiradas e desmontagens do Ativo, bem como a restauração do local em que o bem foi instalado, também são considerados como custos iniciais, visto que a obrigação é disposta para a entidade que obteve a exploração durante um período de tempo específico.

Em outra vertente, alguns custos não enquadram-se como valores de um item imobilizado, que conforme citado anteriormente é reconhecido em lucros ou perdas, geralmente quando consumidos, são eles:

- (a) custos de abertura de novas instalações;
- (b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou atividades promocionais);
- (c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
- (d) custos de administração e outros custos gerais. (IAS 16, 2009,p. 4)

A criação de uma provisão para desmontagem, reposição, remoção e restauro de materiais ambientais, esta descrita na DC 29 (Diretriz Contabilística 29 – Materiais Ambientais), a referida norma estabelece o reconhecimento de termos específicos, como por exemplo a definição de ambiente, que de acordo com o parágrafo 10 da DC 29 “ambiente é o meio físico natural (o ar, a água, a terra, a fauna, a flora e os recursos naturais não renováveis por exemplo os combustíveis fósseis e os recursos minerais)”. Ainda definido na referida diretriz, no parágrafo 11, os dispêndios de caráter ambiental, incluem custos nas medidas tomadas para evitar, reduzir ou reparar danos de caráter ambiental, decorrentes de suas atividades, descontaminação do solo, rios, afluentes, preservação do ar, do clima, redução de ruído e proteção a biodiversidade, são formas de reestruturação das áreas usufruídas para geração e captação de recursos às empresas.

De acordo com o parágrafo 41 da Diretriz Contábilística 29, deve ser feita uma estimativa de calculo para mensurar os passivos ambientais, caso não existe uma forma adequada de efetuar um calculo preciso, pode-se utilizar provisões minimizando riscos e incertezas envolvidas de obrigações futuras, não justificando com isto provisões excessivas perante a avaliação de passivos. Ainda na abordagem do IAS 16 na sua versão anterior apenas os custos de instalação (custos iniciais) faziam parte do calculo de desmantelamento, hoje na nova versão exaltada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais os custos subseqüentes agregam a base de calculo para as provisões de desmantelamento de custo, uma das principais mudanças abordadas pelo referido IAS 16.

2.1.1 Custos do desmantelamento

Os custos iniciais são os custos que agregam o imobilizado por motivos ambientais ou de segurança, conforme o IASB:

A aquisição desse imobilizado, embora não diretamente aumentado os benefícios econômicos futuros de qualquer item particular do imobilizado existente, pode ser necessária para que uma entidade tenha os benefícios econômicos futuros de outros ativos (IASB, 2009,p.1007).

Os custos iniciais a operacionalidade do imobilizado será utilizada, pois para que o imobilizado garanta benefícios econômicos deve realizar melhorias para que o bem seja utilizado de forma adequada. Com isto o valor contábil desses ativos é revisado quanto à redução ao valor recuperável conforme consta no IAS 36 – Redução ao valor recuperável.

Para exemplificar tal operação, podemos citar uma indústria de papel e celulose que mantém produtos químicos em armazenagem, para cumprir com legislações ambientais esta deve fazer algumas instalações para o manuseio destes produtos, estas melhorias são contabilizadas como ativos, pois sem elas a fábrica seria incapaz de produzir o papel e gerar assim sua receita. O valor contábil destes ativos é revisado pelo valor recuperável, assim a empresa pode mensurar de uma forma mais adequada e coerente com a legislação vigente, obtendo assim números mais adequados para a realidade atual da empresa.

O custo de aquisição são os gastos incorridos, para adquirir, alugar ou efetuar qualquer outra forma de exercer aquisição de direitos de uso de determinada área, os custos de aquisição abrangem, bônus, taxas de agenciamento, intermediação, taxas de registro e custos legais. Os custos de exploração são os envolvem a identificação e o estudo de potenciais áreas com potencial geração de recursos para transformação de receita, são exemplos de custo de exploração: perfurações de poços exploratórios, gastos com topografia, geológicos e geofísicos. A exploração pode ocorrer tanto antes como após a aquisição da área, incluído situações de áreas que nunca venham a ser adquiridas.

Em relação aos Custos Subseqüentes, segundo o IASB, uma “uma entidade não reconhece no valor contábil de um item do imobilizado os custos dos serviços diários destes itens” (IASB 2009, p.1007), os custos de mão-de-obra, material de consumo e custos de pequenas peças são custos freqüentemente descritos para reparos e manutenção, reconhecidos em lucros e perdas quando incorridos.

Em alguns casos partes de um ativo imobilizado podem sofrer substituições, tanto em peças grandes como pequenas, assim os custos subseqüentes englobam estes valores reduzindo o valor inicial do bem. Para o desmantelamento de custos a versão antiga do IAS

16 (1998), autorizava apenas dismantelar os custos iniciais de um imobilizado, a nova abordagem descrita nesta versão, possibilita a utilização dos custos iniciais e também os subseqüentes. Exemplificando este tópico da mesma forma, um navio deve receber inspeções regulares para manter em bom estado operacional o ativo, o custos desta inspeções de grande porte é reconhecido como imobilizado, como substituição, isto se os critérios de reconhecimento forem atendidos. Os históricos destas avaliações servem também para indicar qual o custo de inspeção existente neste material da sua aquisição e construção.

Os Custo de desenvolvimento são os gastos incorridos para obter acesso as reservas provadas e para prover instalações, no caso de usinas de petróleo, a extração, tratamento, recolhimento e a estocagem do óleo e do gás natural. Os custos com produção são os incorridos em atividades propriamente ditas, ou seja, para operar e manter equipamentos e instalações, incluindo depreciação, mão de obra, reparos, manutenção, materiais de suprimentos e impostos de produção e outros tributos.

Na antiga lei 6.404/76, os gastos de aquisição, exploração e desenvolvimentos enquadravam-se como despesas diferidas, pois seriam gastos pré-operacionais, já hoje estes mesmos custos possuem tratamento diferenciado, cuja principal característica é o seu reconhecimento em resultado e não mais em passivo.

Na explanação citada pelo IAS 16, os conceitos de custos iniciais e subseqüentes são as condições que agregam os custos incorridos ao Ativo Imobilizado, apenas se estiverem enquadrados nos quesitos de provável benefício futuro e mensuração do custo de forma fiável.

2.2 Procedimentos para constituição do dismantelamento de custo

Até o presente estudo, ressalta-se a inexistência de um procedimento para constituir provisões de dismantelamento de custos, há sim normas e interpretações do IASB definindo o conceito de provisão e da Comissão de Normalização Contabilística e IBRACON demonstrando o conceito de Passivo Ambiental, no entanto não há uma metodologia a ser seguida que contemple todas as informações que cada empresa deve conter para demonstrar esta informação.

Nesta pesquisa não há uma metodologia padrão, mas pode-se destacar alguns pontos que são considerados indispensáveis para aplicar de maneira adequada o dismantelamento de custo, dados estes extraídos de informações de uma empresa com

controle estrangeiro que exige o desmantelamento de custo de todas as suas controladas. Pode-se destacar os principais pontos, que são: (1) Tempo de vida útil do Ativo Imobilizado; (2) Relatório de impacto ambiental; e (3) Contrato de aluguel.

É importante ressaltar que não há uma obrigatoriedade para realizar o desmantelamento de custo, o fato gerador só pode ser exigido por dois métodos, via legal (contrato) ou construtiva, sendo assim a aplicabilidade desta norma é oriunda da Diretriz Contabilística 29 em conjunto com a IAS 37 e com a IAS 16, esta junção de normas descreve os conceitos, mas em nenhum momento estabelece um procedimento padrão, isto pode ser um ponto negativo para tornar o custo de desmantelamento uma ferramenta normal dentre as empresas.

A divulgação do custo de desmantelamento é prevista nos parágrafos 52 a 55 da Diretriz Contabilística 29, cuja finalidade é apresentar as provisões e passivos contingentes de caráter ambiental, por meios de relatórios e divulgação de ações referente a proteção ambiental.

2.2.1 Caracterização dos custos de desmantelamento

O desmantelamento de custo é uma forma de dividir e reconhecer as despesas por competência via provisão de um impacto futuro, ou seja, reconhecer uma obrigação de restaurar, desmontar, remover, reciclar, abandono e desmantelamento das áreas utilizadas de acordo com a sua vida útil, minimizando com esta idéia tanto os impactos financeiros como os naturais, pois obriga a empresa via contrato pactuado a devolução de áreas que por muito tempo foram geradoras de receita e garantidoras de recursos.

O conceito mais amplo de desmantelar significa reduzir, dividir redistribuir algo, desmantelar um custo reconhecendo em varias etapas é uma atividade comumente utilizada em centenas e milhares de empresas, o reconhecimento de custos pelas fases do negocio, faz parte do processo normal. Kaplan e Cooper (1998, p. 273), afirmam que as empresas para minimizar esses custos futuros devem primeiro entender o verdadeiro impacto de cada produto. A ausência do reconhecimento dos custos futuros dentre eles o grupo de custos de descarte, reciclagem, desmontagem, restauração e remoção que são custos de desmantelamento pode e ocasiona uma subestimação dos custos totais de produção.

Neste contexto para Epstein (1996), as empresas também devem levar em conta os custos de descarte, abandono, desmontagem, restauração e reciclagem, nos custos dos produtos e em seus investimentos, pois com este pensamento as empresas manteriam uma

normalidade de restaurações em locais explorados, minimizando os impactos ambientais e sociais, caracterizando a nova abordagem da responsabilidade social, crescimento econômico com a visão social juntas.

Para definir os custos de desmantelamento precisa-se entender e reconhecer o que é um passivo de caráter ambiental, segundo a Diretriz Contabilística 29 em seu item 16 é quando há uma saída de recursos incorporando benefícios econômicos que resulte na liquidação de uma obrigação presente de caráter ambiental, pela qual fará uma liquidação de forma fiável. Para (Quezada, 2011), são obrigações da empresa para com o meio ambiente, oriundas de resultados de anos de produção industrial e impactos ao meio ambiente. Para o IBRACON, segundo a NPA 11 pode ser conceituado como toda a agressão que pratica/ praticou contra o meio ambiente tanto nos seus investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial.

As definições elaboradas e exaltadas são fatores que demonstram a obrigação e destinação de um tratamento específico para os passivos ambientais, caracterizando a preocupação que as empresas em geral devem manter para com a natureza.

2.2.2 Provisão de desmantelamento de custo

O desmantelamento de custos utiliza os conceitos do IAS 37 – Provisões Passivas Contingentes e Ativos Contingentes, para provisionar os valores que devem estimar para que no fim do contrato realize-se: restauração, retirada e desmontagem do imobilizado de forma adequada com a lei, extinguindo formas erradas de mensurar um valor.

Em sua essência o IAS 37, estipula algumas formas de para que valores sejam provisionados, ou seja, há um critério de avaliação para verificar se a provisão esta feita de acordo com os critérios estipulados em lei, e nesta abordagem que os custos de desmantelamento sobre um imobilizado são rigorosamente controlados uma vez que os valores a serem desmantelados devem primeiramente estar de acordo com o IAS 37, para isto a norma prescreve alguns itens para a utilização da provisão, conforme a seguir:

Uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando:

- (a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- (b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um ex-fluxo de recursos que incorporem benefícios econômicos será exigido para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. A Norma faz notar que só em caso extremamente raros é que não será possível uma estimativa fiável.

A norma deixa bem clara que “se essas condições não forem atendidas nenhuma provisão será reconhecida”. A obrigação presente é a ocorrida por um evento passado, considerando todas as evidências disponíveis. Para exemplificar utilizarei o exemplo contido na própria norma, uma ação judicial pode ser contestada se determinados eventos ocorreram ou esses eventos resultam em uma obrigação presente, o relatório do perito é uma obrigação presente, ou seja, é uma evidencia adicional proporcionada por um evento após.

Evento passado é o fato gerador da obrigação presente neste caso é necessário que a entidade não tenha alternativa realista para a liquidação da obrigação criada pelo evento.

As demonstrações financeiras não são utilizadas para divulgar uma possível posição no futuro, ou seja, não pode-se efetuar uma provisão hoje de algo que possui uma estimativa de realização futura, resalto que o desmantelamento de custo esta atrelado a um contrato ou uma obrigação administrativa, sendo assim sua liquidação é certa para o prazo de tempo descrito conforme clausula contratual ou parecer da administração. Uma entidade pode reconhecer em uma provisão os custos de desativação de uma empresa na medida que estes custos de danos causado forem retificados pela empresa.

Uma provisão é uma obrigação, compromisso entre duas partes, não necessariamente esta parte devida deve saber se a obrigação esta sendo realizada ou não pela entidade obrigada, a qualificação de um passivo não deve ser somente pela obrigação presente a probabilidade de um fluxo de saída deve existir para contemplar a obrigação e por fim acontecer sua liquidação.

A utilização da provisão no desmantelamento de custo é utilizada da seguinte forma: o valor estimado de remoção, reparo e manutenção de ativo imobilizado caracteriza-se como uma obrigação principal e o seu montante é elevado a um índice, comum, prospectando a um valor futuro obtendo assim um saldo de valor principal mais atualização, reconhecendo então o saldo como uma provisão para reconhecimento destes valores em cada período, deve ser efetuada mensalmente a avaliação a valor presente do valor provisionado, de acordo com o CPC 01 Redução ao valor recuperável de ativos faz-se necessário a avaliar os indícios de desvalorização e a expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), é importante destacar que ao trazer o saldo a valor presente utiliza-se outra taxa

ou índice, diferente da taxa utilizada para levar a valor futuro. O objetivo de corrigir os valores de desmantelamento a valor futuro e avaliar a valor presente, esta em analisar a melhor estimativa de reconhecimento, ou seja, visualizar o impacto que esta provisão irá causar no final da vida útil do bem, com a melhor forma de reconhecimento presente no resultado, visando gerir os dispêndios financeiros e operacionais da entidade.

No esquema abaixo, pode-se visualizar como é feito o calculo de valor futuro e provisão a valor presente, juntamente com os índices de correção e seus impactos contábeis, conforme demonstrado no esquema a seguir, visualizando na tabela 2 em forma de razonetes a contabilização a ser feita no reconhecimento inicial do desmantelamento e suas possíveis atualizações de taxas, depreciação e o efeito da passagem do tempo.

Razonetes demonstrativos a cerca do desmantelamento

1) Reconhecimento inicial do desmantelamento

Ativo	Passivo (nominal)	Ajuste a valor presente (P)	Ajuste a valor presente (R)
370.733	995.554	624.821	624.821

2) Atualização da taxa de desconto, depreciação e efeito da passagem de tempo

Depreciação Acum. (A)	Desp Depreciação (R)	Efeito Passagem Tempo (P)	Efeito Passagem Tempo (R)
2.376,49	2.376	3.726,02	3.726

Taxa desconto (A)	Taxa desconto (P)
20.305	20.304,89

Ativo	388.662
Passivo	394.764
Resultado	6.103

Para ilustrar ainda mais a aplicação da norma, pode-se visualizar a contabilização do desmantelamento de custo, pela metodologia de razonetes em “T”, evidenciando os impactos contábeis propostos pela adoção da referida ferramenta. Para exemplificar à aplicabilidade do desmantelamento de custos, abordada pela pesquisa, o estudo de caso a seguir é um importante fator para o entendimento adequado das teorias abordadas pelas normas e interpretações técnicas.

2.2.3 Utilização da provisão para desmantelamento de custos

As provisões de desmantelamento são constituídas para onerar o resultado atual, em função de um desembolso futuro já conhecido ou estimado pela empresa. A variação do passivo decorrente da passagem do tempo serão quantificadas no passivo original, ou seja, deverá ser reconhecido periodicamente pelo método de juros ao valor do passivo. Em cada período, o aumento do valor oriundo dos juros, será considerado como aumento da obrigação (provisão) em contrapartida a uma despesa de ajuste a valor presente, sendo assim o valor o passivo será corrigido mensalmente pela passagem do tempo, com isto o passivo estará sempre atualizado com a taxa de juros, espelhando assim a melhor estimativa possível, contrariando a visão passada em que a constituição do passivo estava atrelada a produção de reserva.

Dessa forma manter uma obrigação futura em forma de provisão ressalta ainda mais a real competência de uma despesa por parte da empresa, entretanto manter atualizada esta obrigação futura faz parte do processo de real demonstração do resultado, ou seja, refletindo no resultado os impactos corretos: provisão mais juros.

2.2.4 Desmantelamento de custos e seus benefícios

O IAS 16, versa “a mensuração inicial de um item do imobilizado pelo seu custo, uma entidade incluiria o custo de desmontagem e retirada desse item e restauração do local em que esta localizado”, contudo o desmantelamento de custo é uma obrigação determinada em contrato ou por cumprimento de políticas de empresas controladas. Desmantelar o custo é a apropriação de uma provisão destinada para custear a restauração, retirada e desmontagem do local utilizado pelo imobilizado, seu objetivo principal é devolver o bem da mesma forma em que foi adquirido.

Os benefícios econômicos são atingidos facilmente por esta norma, no entanto a responsabilidade social e ambiental que este tipo de regulamentação traz de forma implícita para a empresa, ressalta ainda mais o conceito de desenvolvimento sustentável, as empresas que já aderiram a esta solicitação além de cumprir normas internacionais estão em conformidade com normas sociais e ambientais, expandindo com isto suas visões sobre a importância de manter os seus recursos naturais cada vez mais renováveis.

Hoje a maioria de empresas que utilizam o desmantelamento de custo, são as companhias captadoras recursos naturais para transformarem em receitas futuras, empresas extratoras de petróleo, geradoras de energia eólica, hidrelétricas e as chamadas usinas de energia limpa (nuclear), nestas áreas este conceito de provisão para restauração de locais é mais aplicável, pois nestes casos a obrigatoriedade é clara e a extração de recursos naturais para estas empresas são fatores importantes e consideráveis na geração de receitas. Além da captação de recursos naturais, outros setores que não estão obrigados a realizar esta abertura de informação realizam hoje uma forma de demonstrar esta abertura de obrigação, para demonstrar a sociedade a sua performance não somente financeira como social.

Em primeiro momento as empresas não obrigadas sem as premissas previstas para sua adoção, cumprem solicitações de suas coligadas e muitas estão realizando perspectiva de cunho social, o grande fato é que agora as empresas estão começando a conscientizar seus números juntamente com sua demanda social. Esta junção de obrigatoriedade ou não para empresas pode causar um novo critério de competição entre as empresas, em virtude de que a procura de empresas que preocupam-se com o bem estar social é mais bem vista pela população em geral, demonstrando assim uma importância de um crescimento econômico com mais clareza e transparente minimizando a interface humana junto a natureza.

No entanto há muito a ser pesquisado, demonstrando o impacto e ampliando ainda mais os benefícios para as empresas que possuem esta característica de preocupação social para algumas culturas a obtenção de lucro é a forma mais ampla e única como objetivo, no entanto mudanças em práticas e preceitos sem a causa de impacto para cada organização.

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para abordar o problema de pesquisa possui um caráter descritivo como abordagem principal. A coleta de dados utilizados como população-alvo estão descritos nas 500 maiores e melhores empresas do Brasil, promovida pela revista Exame 2011, em conjunto com a revista As melhores da Dinheiro, descrevendo as 500 melhores empresas do Brasil, com base no ano de 2010. A amostra aborda o setor de siderurgia e metalurgia, de acordo com as demonstrações financeiras de 2007 a 2010, divulgadas publicamente.

A justificativa da amostra é definida pelo critério de que o setor de siderurgia e metalurgia é um dos setores mais rentáveis com um aumento de 34,9% do seu lucro médio sobre o patrimônio, analisado pela revista “As melhores da dinheiro”. Para delimitar o universo da pesquisa foi escolhida as 10 maiores empresas denominadas pela revista Exame do setor acima citado. Com base na amostra definida foram coletados as demonstrações financeiras de cada empresa via *homepage* específicas de cada entidade

A análise descreve os impactos das provisões de desmantelamento de custos, sobre o lucro ou prejuízo do exercício, demonstrando o lucro ajustado das empresas, visando identificar o grau de impacto do resultado de exercício proveniente de uma obrigação futura. A principal dificuldade identificada foram as ausências dos reflexos destas transações, bem definidas no Balanço Patrimonial ou em notas explicativas, sendo que muitas vezes para o referido estudo, a identificação foi encontrada nos relatórios ambientais, componentes auxiliares as demonstrações financeiras.

A influencia das provisões de desmantelamento de custos, reduz o lucro liquido das empresas alterando o seu resultado para o lucro liquido ajustado, ressalta-se que provisões citadas acima, não são os efeitos únicos identificados, que originam o resultado ajustado, mas é uma forma de visualizar os impactos financeiros no balanço patrimonial em contrapartida o reconhecimento por competência de uma despesa incorrida.

O enfoque na teoria contábil de uma obrigação futura com impactos no resultado por baixa de ativos de longa duração é o principal escopo de pesquisa, com isto o aprofundamento de pesquisas futuras e novos conceitos amadurecem ainda mais os estudos práticos e originam novas metodologias e abordagens que na atualidade não foi, ainda identificada.

3.1 Análise dos dados da pesquisa

Os principais aspectos do desmantelamento de custos, abordam os custos iniciais e subsequentes de um projeto, visto que todo desenvolvimento de produto ou serviço mantém uma linha de custeio e despesas, parte integrante para a geração de receitas das empresas para alcançar o resultado almejado. Para exemplificar a demonstração da pesquisa pode-se observar, conforme verificado na Tabela 1, à alternância do lucro líquido transformado em lucro líquido ajustado, obtidos com base nas demonstrações financeiras e relatórios da administração da empresa Gerdau S/A dos exercícios de 2008 a 2010, ressaltando a existência de provisões de Passivos Ambientais, divididos em curto e longo prazo. A Gerdau demonstra em seus balanços patrimoniais seus investimentos no meio ambiente, bem como suas práticas e tratamentos contábeis destas obrigações, deixando claramente para os *stakeholders* o crescimento sócio econômico da empresa. Com base nas demonstrações financeiras adotadas pela Gerdau S/A, os padrões ambientais estão discriminados abertamente para o público, refletindo em seus números financeiros, os efeitos causados para a sociedade em geral.

A empresa em questão, além de cumprir com suas obrigações próprias a política de respeito ao meio ambiente, privilegia a contratação de fornecedores que seguem o mesmo conceito, desenvolvimento sustentável. Para a Gerdau S/A os custos ambientais causados por operações do passado e que não contribuem para atuais ou futuras receitas são tratadas como despesas e constituem para Passivos Ambientais apenas os esforços de restauração devidamente estimados por premissas relevantes e discussões com autoridades ambientais competentes.

Tabela 1 – Resultado ajustado da empresa Gerdau S/A.

	2010	2009	2008
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	2.457.379	1.004.508	4.944.898
Provisão para passivos ambientais (CURTO PRAZO)	-29.191	-9.835	-17.759
Provisão para passivos ambientais (LONGO PRAZO)	-42.902	-66.642	-74.996
LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO	2.385.286	928.031	4.852.143
VARIAÇÃO	2,93%	7,61%	1,88%

A ausência de informações delimitou ainda mais a abordagem da pesquisa, dificultando e postergando uma possível hipótese de tendência, entretanto a empresa citada como referência nesta pesquisa, exaltou em suas demonstrações financeiras a preocupação em cumprir critérios legais e sociais evidenciando de forma clara suas obrigações com o meio ambiente. Os dados coletados evidenciam, que para as empresas que utilizam os passivos

ambientais e demonstram estes impactos no resultado de forma clara e objetiva além de obter uma postura de estar de acordo com as praticas contábeis aceitas internacionalmente, evidencia a preocupação com o meio em que esta inserida, fundamental muitas vezes, para ressaltar a posição conquistada à sociedade por uma real e adequada situação econômica ocupada pela empresa. A entidade pesquisada realiza periodicamente levantamentos com objetivo de identificar áreas potencialmente impactantes para seu negocio, visando cumprir com as legislações vigentes aplicáveis tanto para o setor, quanto para as empresas em geral. Em 2010 a Gerdau S/A investiu R\$ 137,7 milhões em praticas e tecnologias de proteção ambiental, visando manter uma melhora tanto no seu processo, quanto em métodos alternativos de desenvolvimento, minimizando cada vez mais seus impactos.

Entretanto, como a abordagem de crescimento sustentável das empresas, as demonstrações de impactos ambientais em seus números financeiros, são essenciais em vários aspectos como: fusões, cisões, compra e venda de outras empresas, denominando os desembolsos futuros de situações correntes. O desmantelamento de custo também serve como uma ferramenta para minimizar estes riscos, constituindo provisões adequadamente ajustadas por regulamentos e preceitos contábeis, exaltando a obrigação legal e social demonstrada pela empresa culminando em uma demonstração financeira mais adequada a tendência social.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A elaboração de ferramentas financeiras utilizadas para informar a seus investidores a situação econômica de uma companhia e também a melhor forma de demonstrar a preocupação que as empresas mantêm com a sociedade em geral, em virtude disto dismantelar o custo de utilização de uma área, restauro de locais contaminados, desmontagem, remoção de instalações e equipamentos devolvendo o seu estado original antes da captação de recursos e a utilização de maneira mais adequada para as empresas em geral, neste sentido os órgãos internacionais de contabilidade *International Accouting Standards* (IAS) do *International Accounting Standards Board* (IASB) e em âmbito nacional pela Comissão de Normalização Contabilística aplicada na Diretriz Contabilística 29 Materiais Ambientais, descreve a forma de mensuração e aplicação deste conceito, ou seja, a contabilização de custos iniciais e subseqüentes, assim como diferenciar um custo que não entrará no calculo do desmantelamento são passos que delimitam para as companhias em geral estipulando critérios padrões a serem seguidos internacionalmente.

Ressalta-se ainda que esta tratativa, possui uma certa dificuldade uma vez que sua falta de bibliografia e artigos, delimitam ainda mais o seu entendimento, neste caso espera-se uma clarificação de outros pesquisadores, para que consiga-se atingir a desejada aplicação minimizando seus possíveis equívocos, corroborando para que os estudos e as aplicações sejam direcionadas para uma nova vertente da contabilidade, visando ainda mais a responsabilidade social destinada para cada empresa em geral.

REFERÊNCIAS

EPSTEIN, M. J.. Accounting for product take-back. Management Accounting. v. 78, n. 2. Aug., 1996.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R.. Cost and Effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Boston, Massachusetts: Harvard Business School, 1998.

Normas Internacionais de relatórios financeiros (IFRSs).:IBRACON. São Paulo Publicado em: 01/01/2009.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. Disponível em: <<http://www.iasb.org>>. Acesso em:15/08/2010

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - FASB. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 17/09/2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/>>. Acesso em: 15/05/2010.

PRESERVE PROJETOS AMBIENTIAS - Disponível em: <<http://www.preservepr.com.br/index.php>>. Acesso em 28/08/2011.

6 ANEXOS

Anexo I

Diretriz Contabilística 29 – Materiais ambientais

DIRETRIZ CONTABILÍSTICA Nº 29

MATÉRIAS AMBIENTAIS

I. OBJECTIVO

1. A presente directriz contabilística diz respeito aos critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativo com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam susceptíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.
2. Esta Directriz identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar, relativamente à atitude da entidade face às matérias ambientais e ao comportamento ambiental da entidade, na medida em que possam ter consequências para a sua posição financeira.

II. ÂMBITO

3. A presente Diretriz Contabilística aplica-se às informações a prestar nas Demonstrações Financeiras Anuais e no Relatório de Gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais. Não diz respeito a relatórios com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, exceto quando se considere adequado articular as Demonstrações Financeiras Anuais e os Relatórios de Gestão com os Relatórios Ambientais separados com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.
4. Esta Diretriz aplica-se tanto às contas individuais como às contas consolidadas. No caso das contas consolidadas, as divulgações devem referir-se ao grupo. Os critérios de reconhecimento e mensuração deverão ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objeto de consolidação.
5. A presente Directriz Contabilística é aplicável a todas as entidades abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade.

III. CONTEXTO

6. A presente Diretriz Contabilística adota a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 13 de Junho de 2001.

7. Do preâmbulo da Recomendação da Comissão Europeia destacam-se os seguintes aspectos:

- Apesar da estrutura legislativa europeia em matéria de relato financeiro não se referir explicitamente às questões ambientais, aplicam-se os princípios genéricos e as disposições estabelecidas na quarta e sétima diretivas em matéria de direito das sociedades (Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente);
- Na linha da sua estratégia contabilística de 1995 "(Harmonização contabilística: uma nova estratégia face à harmonização internacional)", a Comissão pretende integrar a harmonização europeia no domínio contabilístico no contexto mais alargado da normalização contabilística a nível internacional. Consequentemente, a Comissão prestou o seu apoio aos trabalhos do International Accounting Standards Committee – IASC – (atualmente International Accounting Standard Board – IASB -) que, por seu turno, tem como objectivo desenvolver um conjunto fundamental de normas internacionais de contabilidade - International Accounting Standards – IAS, (actualmente International Financial Reporting Standards –IFRS-) de elevada qualidade. A Comissão está empenhada em promover a manutenção da coerência entre a estrutura do relato financeiro da União Europeia e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC;
- O IASC publicou diversas Normas Internacionais de Contabilidade que estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento das matérias ambientais. No entanto, não há muita orientação directamente relacionada com estas matérias e não existe qualquer norma internacional de contabilidade que vise exclusivamente matérias ambientais;
- A recomendação foi preparada com vista a dar apoio às políticas relacionadas com o mercado único e a contribuir para assegurar que os utentes das Demonstrações Financeiras recebam informações importantes e comparáveis no que diz respeito às questões ambientais, reforçando assim as iniciativas comunitárias na área da protecção ambiental. A Comissão entende que existe uma necessidade legítima de promover uma maior harmonização quanto às divulgações nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades da União Europeia no que diz respeito às matérias ambientais. Deve também melhorar-se a quantidade, a transparência e a comparabilidade da informação ambiental inserida nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades. Para se alcançar estes objectivos, e dada a crescente importância que se atribui aos problemas ambientais na União Europeia, a Comissão pretende clarificar as regras actuais e fornecer linhas de orientação mais específicas no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e divulgação das matérias ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades;
- A recomendação tem por objectivo apresentar orientações quanto à forma de aplicar o disposto nas quarta e sétima diretivas (Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente) no que diz respeito às matérias ambientais.

Por conseguinte, são recomendadas determinadas formas de tratamento contabilístico no que se refere às matérias ambientais com vista a ampliar a prestação de informações por parte dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras. Embora encorajando certas soluções específicas, estas orientações não pretendem excluir a possibilidade de utilizar métodos alternativos, sempre que tal seja permitido pelas Directivas. Assim sendo, teve-se igualmente em conta a comunicação interpretativa da Comissão, de 1997, relativa a certos artigos das quarta e sétima directivas em matéria de contabilidade (JOC 143 de 21.1.98) e o documento do Fórum Consultivo da Contabilidade sobre "Questões Ambientais no Relato Financeiro", de Novembro de 1995 (Documento XV/6004/94);

- A recomendação toma como referência diversas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC) com relevância específica para matérias ambientais, nomeadamente a IAS 36 intitulada "Imparidade de Activos", a IAS 37 intitulada "Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes" e a IAS 38 intitulada "Activos Incorpóreos". As disposições contidas nesta recomendação pretendem ser coerentes com estas Normas Internacionais de Contabilidade, quando nada é dito em contrário;
- Esta recomendação é também influenciada pela declaração sobre relato financeiro intitulada "Contabilização e Relato Financeiro de Custos e Passivos Ambientais", preparada pela ONU (IWGE – ISAR) em Março de 1998.

8. Considerando que os problemas ambientais se posicionam na primeira linha das preocupações à escala Mundial e que, na esteira do conceito de "Desenvolvimento Sustentável" definido no Relatório Brundtland, a melhoria continua do comportamento ambiental, constitui, sem duvida, um objectivo fundamental perseguido pelas organizações em geral e pelas empresas em particular, a presente Directriz, integrando-se na problemática global do ambiente, estabelece a nível nacional um conjunto de preceitos contabilísticos respeitantes a matérias ambientais.

IV. DEFINIÇÕES

DEFINIÇÕES DE CARÁCTER GENÉRICO

9. Nesta directriz serão utilizadas as seguintes definições de carácter genérico::

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incerta;

- **Passivo:** é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados de cuja liquidação se espera que resulte uma saída de recursos da entidade incorporando benefícios económicos;
- **Acontecimento que cria obrigações:** é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação;

- **Obrigação legal:** é uma obrigação que deriva de:
 - a) um contrato (por termos explícitos ou implícitos);
 - b) legislação; ou
 - c) outras obrigações de lei.
- **Obrigação construtiva:** é uma obrigação que deriva de ações de uma entidade em que:
 - a) por um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicitadas ou de uma declaração suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
 - b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá essas responsabilidades;
- **Passivo contingente:**
 - a) é uma possível obrigação que provenha de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente adentro do controle da entidade; ou
 - b) uma obrigação presente que surja proveniente de eventos passados mas que não é reconhecida porque:
 - i) não é provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos será exigida para liquidar a obrigação; ou
 - ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.
- **Contrato oneroso:** é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações sob contrato excedam os benefícios económicos que se espera sejam recebidos sob o mesmo;
- **Reestruturação:** é um programa que seja planeado e controlado pela administração e que altera materialmente ou:
 - a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou b) a maneira como o negócio é conduzido.
- **Activo contingente:** é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente adentro do controle da entidade;
- **Quantia recuperável:** é a quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso;

Preço de venda líquido: é a quantia a obter da venda de um activo numa transacção entre partes conhecedoras e interessadas, independentes entre si, menos os custos com a alienação;

- **Custos com a alienação:** são os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo, excluindo custos de financiamento e impostos sobre o rendimento;
- **Valor de uso:** é o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil;
- **Perda de imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um activo em relação à sua quantia recuperável;
- **Quantia escriturada:** é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas de imparidade acumuladas inerentes.

DEFINIÇÕES DE CARÁCTER ESPECÍFICO

10. O termo ambiente refere-se ao meio físico natural, incluindo o **ar**, a **água**, a **terra**, a **flora**, a **fauna** e os **recursos não renováveis** como por exemplo os combustíveis fósseis e os minerais.
11. Os **dispêndios de carácter ambiental** incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para **evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental** decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, entre outros, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a protecção da bio-diversidade e da paisagem.

Incluem-se igualmente no conceito de dispêndios de carácter ambiental os custos adicionais identificáveis cujo objectivo principal consista em evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental.
12. Caso não seja possível separar a quantia dos custos adicionais de carácter ambiental relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa para a sua mensuração, na condição de a quantia obtida satisfazer o requisito de ter como objectivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de danos ambientais.
13. Os custos incorridos susceptíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objectivo principal consista em dar resposta a outras necessidades, como por exemplo um aumento da rentabilidade, a sanidade e a segurança nos locais de trabalho, a segurança na utilização dos produtos da entidade ou a eficiência

produtiva, devem ser excluídos do conceito de dispêndios de carácter ambiental.

14. Os custos incorridos em consequência de multas ou outras penalidades, pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações a terceiros em consequência de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são também excluídos do conceito de dispêndios de carácter ambiental, embora sujeitos a divulgação conforme estabelecido na alínea k) do parágrafo 55 desta Directriz. Apesar de se relacionarem com os efeitos das actividades da entidade sobre o ambiente, estes custos não evitam, reduzem ou reparam danos ambientais.
15. O Serviço Estatístico da União Europeia (Eurostat) elaborou uma série de definições pormenorizadas de dispêndios por domínio ambiental, que estão incluídas nos documentos de aplicação do Regulamento (CE, Euratom) n° 58/97 do Conselho, relativo às estatísticas estruturais das entidades. Essas definições, conforme capítulo IX, que estão sujeitas a uma actualização periódica, constituem a base para os requisitos em matéria de informações estatísticas sobre os dispêndios de protecção ambiental na União Europeia. Recomenda-se que as entidades, ao utilizar a definição específica estabelecida nos parágrafos 11 a 13, tenham em conta estas definições pormenorizadas, para as divulgações sobre os dispêndios de carácter ambiental previstas no capítulo VII desta Directriz, na medida em que sejam coerentes com os critérios de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos capítulos V e VI.

V. RECONHECIMENTO

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

16. Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e se a quantia pela qual se fará essa liquidação puder ser mensurada de forma fiável.

A natureza desta obrigação deve ser claramente definida e pode ser de dois tipos:

- a) Legal ou contratual, se a entidade tiver uma obrigação legal ou contratual de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais; ou
 - b) Construtiva, se resultar da própria actuação da entidade, quando esta se tiver comprometido a evitar, reduzir ou reparar danos ambientais e não puder deixar de o fazer em virtude de, em consequência de declarações públicas sobre a sua estratégia ou as suas intenções, ou de um padrão de comportamento por ela estabelecido no passado, a entidade tiver dado a entender a terceiros que aceita a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais.
17. As práticas passadas ou correntes do sector apenas podem dar origem a uma obrigação construtiva para a entidade na medida em que a administração não possa deixar de agir, ou seja apenas ocorrerá quando a entidade tiver aceite a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais através de uma

declaração específica publicada ou através de um padrão de comportamento estabelecido no passado.

18. Os danos ambientais que possam relacionar-se com a entidade, ou que possam ter sido por ela causados, mas relativamente aos quais não exista qualquer obrigação legal, contratual ou construtiva de reparação, não podem ser qualificados como passivos de carácter ambiental nas contas anuais da entidade, de acordo com os parágrafos 16 e 17. Este facto não prejudica a aplicação dos critérios estabelecidos nos parágrafos 21 e 22 relativos a passivos contingentes de carácter ambiental.
19. Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando possa ser efectuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Caso exista, à data do Balanço, uma obrigação cuja natureza esteja claramente definida e seja susceptível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, mas de quantia ou data incerta, deve reconhecer-se uma provisão, desde que possa fazer-se uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. Incertezas quanto à data ou à quantia podem estar associadas, por exemplo, à evolução das tecnologias de depuração e à extensão e natureza da depuração exigida.
20. Nos casos, raros, em que não seja possível uma estimativa fiável dos custos, não deverá reconhecer-se esse passivo. Deverá considerar-se que existe um passivo contingente, tal como referido no parágrafo 21.

Passivos contingentes de carácter ambiental

21. Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no Balanço. Se existir uma possibilidade, menos que provável, de que um dano ambiental deva ser reparado no futuro, mas essa obrigação esteja ainda dependente da ocorrência de um acontecimento incerto, deve divulgar-se um passivo contingente no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.
22. Se for remota a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio de carácter ambiental ou se tal dispêndio não for materialmente relevante, não é necessário divulgar qualquer passivo contingente.

Compensação de passivos e reembolsos esperados

23. Caso a entidade preveja que alguns ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de carácter ambiental sejam reembolsáveis por uma outra parte, esse reembolso apenas será reconhecido quando seja virtualmente certo que será recebido caso a entidade liquide tal obrigação.
24. Um reembolso esperado de um terceiro não deverá ser compensado com um passivo de carácter ambiental. Deverá ser evidenciado separadamente como um activo no Balanço, por uma quantia que não exceda a quantia da correspondente provisão. Apenas poderá ser utilizado como compensação de um passivo de carácter ambiental quando existir um direito legal a essa compensação e a entidade tiver a intenção de o usar.

Quando com base nestas disposições for apropriado efectuar tal compensação deve divulgar-se no Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados a quantia total do passivo, bem como a do reembolso esperado.

25. Os proventos esperados da alienação de Imobilizado, ainda que relacionado com matérias de natureza ambiental, não deverão ser utilizados para compensar um passivo de carácter ambiental, nem tidos em consideração ao calcular uma provisão, mesmo que essa alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.
26. Normalmente a entidade é responsável pela totalidade do passivo de carácter ambiental. Caso contrário, apenas a parte imputável à entidade deverá ser inscrita como passivo de carácter ambiental

RECONHECIMENTO DOS DISPÊNDIOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

27. Os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um activo, estabelecidos no parágrafo 29.
28. Os dispêndios de carácter ambiental relacionados com danos que ocorreram num exercício anterior não podem qualificar-se como ajustamentos de exercícios anteriores mas devem pelo contrário ser registados como gastos no exercício corrente ou seja no exercício durante o qual foram reconhecidos.

Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental

29. Os dispêndios de carácter ambiental podem ser capitalizados caso tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, proporcionem benefícios económicos no futuro e satisfaçam as condições para reconhecimento como imobilizado.
30. Os dispêndios de carácter ambiental incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos, apenas podem ser qualificados para reconhecimento como activos, se se destinarem a servir de maneira durável a actividade da entidade e se, além disso, estiver satisfeita uma das seguintes condições:
 - a) Os custos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou
 - b) Os custos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade.
31. Se os critérios que permitem o reconhecimento como activo, estabelecidos nos parágrafos 29 e 30, não estiverem satisfeitos, os dispêndios de carácter ambiental devem ser registados como gastos do período, quando incorridos. Se esses critérios forem satisfeitos, os dispêndios de carácter ambiental devem ser

capitalizados e amortizados no período corrente e durante um período futuro apropriado, ou seja, de forma sistemática ao longo da sua vida económica útil esperada.

32. Os dispêndios de carácter ambiental não devem ser capitalizados, mas sim, imputados a resultados caso não proporcionem benefícios económicos futuros. Esta situação ocorre quando os dispêndios de carácter ambiental respeitarem a actividades passadas ou correntes e ao restauro das condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação (por exemplo, tratamento de resíduos, custos de depuração relacionados com actividades operacionais, reparação de danos verificados em exercícios anteriores, custos ambientais de natureza administrativa ou auditorias ambientais).
33. Certos elementos, tais como instalações fabris e maquinaria, podem ser adquiridos por razões ambientais, como por exemplo instalações técnicas de controlo ou prevenção da poluição adquiridas para dar cumprimento às leis ou regulamentos ambientais. Caso satisfaçam os critérios necessários ao reconhecimento como activo, estabelecidos nos parágrafos 29 e 30, devem ser capitalizados.
34. Existem certos casos em que do próprio dispêndio de carácter ambiental não resultam quaisquer benefícios económicos futuros esperados, mas sim, benefícios futuros provenientes de outro activo que é utilizado na actividade operacional da entidade. Quando o dispêndio de carácter ambiental que seja reconhecido como activo, se relaciona com outro activo existente, deve ser considerado como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecido separadamente.
35. Podem existir direitos ou outros elementos de natureza semelhante adquiridos por motivos associados ao impacto das actividades da entidade sobre o ambiente (por exemplo, patentes, licenças, autorização de poluição e direitos de emissão). Se tiverem sido adquiridos a título oneroso, e, além disso, satisfizerem os critérios necessários ao seu reconhecimento como activo, tal como estabelecido nos parágrafos 29 e 30, devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas económicas úteis esperadas. Caso não satisfaçam esses critérios, devem ser imputados a resultados.

Imparidade de activos

36. Certos desenvolvimentos ou factores de natureza ambiental como por exemplo o caso de contaminação de um local, podem dar origem a imparidade de um imobilizado já existente. Deve ser efectuado um ajustamento (perda por imparidade) caso a quantia recuperável pelo uso do activo se tenha tornado inferior à sua quantia escriturada. Essa situação deve ser considerada como permanente.

A quantia desse ajustamento deverá ser imputada a resultados do período.

As provisões para passivos e encargos, tal como definidas no parágrafo 19, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos activos.

37. Caso, nos termos do estabelecido no parágrafo 34, os dispêndios de carácter ambiental sejam reconhecidos como parte integrante de um outro activo, esse activo conjunto deverá, em cada data de referência do Balanço, ser submetido ao teste da recuperabilidade e, quando apropriado, reduzido à sua quantia recuperável.
38. Caso a quantia escriturada de um activo já inclua perda de benefícios económicos por razões de carácter ambiental, os dispêndios subsequentes necessários para restabelecer os benefícios económicos futuros ao seu padrão original de eficiência poderão ser capitalizados, na medida em que a quantia escriturada resultante não exceda a quantia recuperável do activo.

VI. MENSURAÇÃO

MENSURAÇÃO DOS PASSIVOS AMBIENTAIS

39. Um passivo ambiental é reconhecido quando puder ser feita uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação.
40. A quantia desse passivo deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do Balanço, com base na situação existente e tendo em conta a evolução futura da técnica e da legislação, na medida em que seja provável a sua ocorrência.
41. Deve ser feita uma estimativa da quantia total do passivo, independentemente da data em que a actividade cesse ou da data em que esse passivo deva ser liquidado. É permitida a constituição gradual da quantia total do passivo ao longo do período durante o qual a entidade efectue as suas operações.
42. Ao estimar a quantia de um passivo ambiental, devem aplicar-se as regras a seguir indicadas:
- a) Se a mensuração de um passivo implicar a possibilidade de diferentes quantias, deverá ser considerada a melhor estimativa, nos termos do parágrafo 40;
 - b) Nos casos, extremamente raros, em que não é possível determinar a melhor estimativa do passivo com fiabilidade suficiente, esse passivo deve ser considerado como um passivo contingente, devendo por conseguinte ser divulgado no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, bem como as razões pelas quais não possa ser feita uma estimativa fiável.
43. Para se mensurar a quantia de um passivo ambiental há que ter ainda em consideração o seguinte:
- ~ custos incrementais directos do esforço de reparação;
 - ~ custo das remunerações e prestações pagas aos trabalhadores, que se espera venham a dedicar uma parte significativa do seu tempo de trabalho directamente ao processo de restauração;
 - ~ obrigações de controlo após reparação dos danos; e
 - ~ progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades

públicas recomendem a utilização de novas tecnologias.

Provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento

44. Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos imobilizados, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos nos parágrafos 16 a 20. Caso sejam satisfeitos esses critérios, a obrigação de incorrer em dispêndios no futuro deverá ser contabilizada como um passivo de carácter ambiental.
45. Nos termos do estabelecido no parágrafo 41, esse passivo ambiental associado ao restauro de locais, à remoção ou ao encerramento de instalações, deverá ser reconhecido na data em que tiver início a actividade da entidade e, consequentemente, surgir a obrigação. O reconhecimento desse passivo não deverá ser retardado até ao momento do termo da actividade ou do encerramento do local. Caso seja reconhecido este passivo, o dispêndio estimado é incluído como parte do custo do activo relacionado que deve ser desmantelado e removido. Este dispêndio capitalizado é então amortizado como parte da quantia depreciable do activo relacionado. Caso surjam danos suplementares no decurso das operações, a obrigação de a entidade os reparar surge no momento em que esses danos ambientais ocorrem.
46. No caso de restauro de locais e de custos de desmantelamento respeitantes a operações a longo prazo, é preferível o tratamento contabilístico estabelecido no parágrafo 45. A constituição gradual de uma provisão para esses custos é uma opção permitida. A entidade pode reconhecer custos de encerramento a longo prazo durante o período relativo às operações. Uma fracção dos custos é imputada como gasto em cada período contabilístico, sendo o saldo resultante evidenciado separadamente como passivo.

Desconto dos passivos ambientais de longo prazo

47. Para os passivos ambientais que não sejam liquidados num futuro próximo, é permitida, mas não exigida, a sua mensuração pelo valor presente, isto é descontado, se a obrigação, a quantia e a data dos pagamentos estiverem fixados ou puderem ser determinados com fiabilidade. A mensuração ao custo corrente (ou seja, o custo estimado não descontado) é também aceitável. Todavia, caso o efeito do valor temporal do dinheiro seja materialmente relevante, é mais adequado avaliar os passivos ambientais pelo seu valor presente.
48. O método escolhido deve ser divulgado no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. O custo que se espera seja incorrido deverá basear-se num plano de depuração e/ou reparação dos danos causados pela contaminação, específico para o local em causa. As quantias e o calendário dos pagamentos a efectuar deverão basear-se em informações objectivas e verificáveis.
49. Os fluxos de caixa estimados e não descontados deverão consistir nas quantias que

se espera pagar nas diferentes datas de vencimento (incluindo estimativas da inflação) e deverão ser calculados utilizando os pressupostos explícitos decorrentes do plano de depuração e/ou do plano de reparação, de tal forma que qualquer pessoa conhecedora possa rever esses cálculos e conciliá-los com os fluxos de caixa esperados.

50. Se uma entidade utilizar o método do desconto para a mensuração dos seus passivos ambientais, esse método deve ser aplicado de forma consistente. Todos os activos relacionados com a recuperação de uma parte ou da totalidade de um passivo mensurado com base no método do desconto, deverão também ser descontados. Além disso, se os passivos forem mensurados com recurso ao desconto, a quantia recuperável dos activos deverá também ser mensurada com base em fluxos de caixa descontados.
51. A mensuração pelo valor presente exige a determinação de uma taxa de desconto, bem como informações sobre os factores que podem afectar a data e a quantia dos fluxos de caixa esperados. Além disso, a quantia do passivo deverá ser revista anualmente e ajustada em função de qualquer alteração dos pressupostos.

VII. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

52. As matérias ambientais devem ser objecto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para avaliação do desempenho financeiro ou para a posição financeira da entidade.

DIVULGAÇÕES NO RELATÓRIO DE GESTÃO

53. Quando, em conformidade com o disposto no artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais, certas matérias ambientais forem relevantes para o desempenho e posição financeira da entidade ou para o seu desenvolvimento, o relatório de gestão incluirá uma descrição dessas matérias, bem como da resposta da entidade às mesmas matérias. Essas informações devem incluir uma análise objectiva da evolução e situação das actividades da entidade, na medida em que sejam susceptíveis de serem directamente afectadas por matérias ambientais. Para esse efeito serão de efectuar as seguintes divulgações:

a) A política e os programas que tenham sido adoptados pela entidade relativamente às medidas de protecção ambiental, especialmente no que diz respeito à prevenção da poluição. É importante que os utentes do relatório de gestão possam verificar em que medida a protecção ambiental é parte integrante das políticas e actividades da entidade. Se for caso disso, pode incluir-se uma referência à adopção do sistema de protecção do ambiente, bem como à obrigação de respeitar um determinado conjunto de normas ou certificações associadas;

b) A extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso de implementação medidas de protecção ambiental, em virtude da legislação actual ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;

c) As melhorias efectuadas em áreas-chave da protecção ambiental. Esta informação é especialmente útil na medida em que pormenorize, de forma objectiva e

transparente, o desempenho da entidade relativamente a um determinado objectivo quantificado (por exemplo, emissões nos cinco anos precedentes) e as razões pelas quais se verificam eventualmente desvios significativos;

d) Sempre que adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das actividades da entidade e os tipos de problemas ambientais associados a essa actividade, informações sobre o seu desempenho ambiental, tais como, consumo de energia, consumo de matérias-primas, consumo de água, emissões, remoção de resíduos.

Estas informações poderão ser fornecidas através de indicadores de eco-eficiência e, quando relevante, discriminadas por segmento de negócio. É especialmente importante fornecer dados quantitativos, em termos absolutos, para as emissões e para o consumo de energia, água e matérias, no período de referência, em conjunto com dados comparativos respeitantes ao período de referência anterior. Estes números deverão ser expressos, de preferência, em unidades físicas e não em termos monetários; no entanto, para uma melhor compreensão do seu significado relativo e da sua evolução, os números em termos monetários podem ser relacionados com as quantias evidenciadas no Balanço ou na demonstração dos resultados;

e) Se a entidade emitir um relatório ambiental separado, que contenha informações mais pormenorizadas ou informação ambiental adicional quantitativa ou qualitativa, deve ser feita uma referência a esse relatório. Se esse relatório ambiental contiver as informações mencionadas na alínea d), pode também fazer-se uma descrição resumida desse relatório e indicar-se que podem ser consultadas outras informações relevantes no relatório ambiental. As informações prestadas no relatório ambiental separado deverão ser consistentes com quaisquer informações conexas publicadas no relatório de gestão e nas contas anuais da entidade. Se o relatório ambiental tiver sido sujeito a um processo de verificação externa, tal facto deve também ser mencionado no relatório de gestão. É importante informar os utentes do relatório de gestão sobre se o relatório ambiental contém ou não informação objectiva, verificável externamente.

O âmbito e a delimitação da entidade relatada devem ser, preferencialmente, os mesmos no relatório de gestão e no relatório ambiental separado. Caso contrário, o âmbito e a delimitação devem ser claramente explicitadas no relatório ambiental, por forma a que possa identificar-se em que medida correspondem à entidade que elabora o relatório de gestão. Além disso, a data e período de referência do relatório ambiental separado devem também, de preferência, coincidir com os do relatório de gestão.

APRESENTAÇÃO NO BALANÇO

54. As provisões de carácter ambiental devem ser apresentadas no Balanço sob a rubrica "Outras provisões para riscos e encargos".

DIVULGAÇÕES NO ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

55. Na nota 48 do Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e na nota 50 do Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados, sob epígrafe "Informações sobre matérias ambientais", deve ser divulgado o seguinte:

a) Descrição dos critérios de mensuração adoptados, bem como dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;

b) Os incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes.

Deve também divulgar-se o tratamento contabilístico adoptado;

c) Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental incluídas na rubrica "Outras provisões para riscos e encargos";

d) Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do Balanço;

e) Para cada passivo de carácter ambiental materialmente relevante, descrição da respectiva natureza e indicação do calendário e das condições da sua liquidação. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas. Se a natureza e as condições subjacentes às diferentes rubricas forem suficientemente semelhantes, estas informações podem ser divulgadas de forma agregada. Caso a quantia dos custos seja estimada com base num intervalo de quantias, uma descrição da forma como se chegou à estimativa, com indicação de quaisquer alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente, que estejam refletidas nas quantias indicadas;

f) Política contabilística adoptada no caso de custos de longo prazo referentes ao restauro dos locais, ao encerramento e desmantelamento.

Se a entidade utiliza o método da constituição gradual de uma provisão referido no parágrafo 46, a quantia total da provisão que seria necessária para cobrir todos esses custos a longo prazo.

O disposto nas alíneas i) e j), seguintes, no que diz respeito a divulgações sobre os dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e os dispêndios de carácter ambiental capitalizados, deve também ser tido em consideração;

g) Caso tenha sido utilizado o método do valor presente e o efeito do desconto seja materialmente relevante, deve também ser divulgada a quantia não descontada desse passivo, bem como a taxa de desconto utilizada;

h) Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida.

Se as incertezas na mensuração forem de tal modo significativas que tornem impossível estimar a quantia de um passivo de carácter ambiental, deve referir-se esse facto, juntamente com as razões que o explicam e sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis;

i) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência na medida em que possa ser estimada com fiabilidade.

Sempre que aplicável, deve também divulgar-se qual a parte dessa quantia que diz respeito a dispêndios destinados à remoção de agentes poluidores após a sua criação e qual a parte que representa o dispêndio adicional de adaptação das instalações e/ou do processo produtivo com vista a provocar menos poluição (ou seja, que se relaciona com tecnologias ou práticas de prevenção da poluição).

Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios capitalizados por domínio ambiental, tal como referido no parágrafo 15 e no Apêndice;

j) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.

Se relevante, deve ser apresentadas uma subdivisão dos elementos que a entidade identificou como dispêndios de carácter ambiental, de forma adequada à natureza e à dimensão das actividades da entidade e aos tipos de problemas ambientais relevantes para a mesma.

Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios por domínio ambiental, tal como referido no parágrafo 15 e no Apêndice;

k) Caso sejam significativos, os custos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indenizações pagas a terceiros, por exemplo em resultado de perdas ou danos causados por uma poluição ambiental passada.

Embora estes custos estejam ligados ao impacto da actividade da entidade sobre o ambiente não têm por objecto prevenir, reduzir ou reparar danos causados ao ambiente, pelo que é apropriado a sua divulgação separada dos dispêndios de carácter ambiental;

l) Dispêndios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.

VIII. ENTRADA EM VIGOR

56. Esta directriz contabilística entra em vigor nos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

IX. APÊNDICE

DEFINIÇÕES EUROSTAT DE DISPÊNDIOS AMBIENTAIS (DOCUMENTO ENV/96/10C)

1. Os dispêndios de protecção ambiental decorrem de acções e actividades cujo principal objectivo é a prevenção, redução e eliminação da poluição e de outras degradações do ambiente.
2. As acções e actividades com um impacto positivo no ambiente, mas que têm outros objectivos prioritários, não são abrangidas pela protecção ambiental. Assim, excluem-se deste campo as actividades que, embora benéficas para o ambiente, respondem, em primeiro lugar, a necessidades técnicas ou requisitos internos da entidade em matéria de saúde e segurança. Esta restrição aplica-se, na maioria dos casos, às actividades de reciclagem classificadas no código 37.00 da NACE (reciclagem).
3. Os dispêndios de protecção ambiental estão relacionados com diversos "domínios", tais como:
 - a) Emissões para a atmosfera (protecção do ar ambiente e do clima);
 - b) Gestão das águas residuais;
 - c) Gestão de resíduos;
 - d) Protecção dos solos e das águas subterrâneas;
 - e) Diminuição do ruído e vibrações;
 - f) Protecção da natureza.
4. Os dispêndios de protecção ambiental são quer dispêndios correntes, ou seja dispêndios de carácter ambiental registados em contas de custos e perdas, quer dispêndios capitalizados, ou seja dispêndios de carácter ambiental capitalizados no activo do Balanço.

Dispêndios ambientais capitalizados

5. Equipamentos em "fim de ciclo"

A designação "equipamentos em "fim de ciclo"" refere-se a instalações técnicas adicionais para utilização no âmbito do controlo ambiental. Estas instalações, que funcionam independentemente ou são partes identificáveis adicionadas às instalações de produção, tratam a poluição gerada, impedem as emissões ou a difusão de poluentes ou, ainda, medem o nível de poluição (monitorização). O investimento é calculado em função do custo de aquisição ou construção da instalação, incluindo o custo do projecto, da montagem e do terreno necessário.

5.1. Emissões para a atmosfera

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio das emissões para a atmosfera.

Este domínio abrange a prevenção e redução de emissões gasosas, líquidas e

de partículas poluentes para a atmosfera e a monitorização das mesmas.

5.2. *Águas residuais*

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio da protecção das águas. Este domínio abrange a colecta e o transporte de águas residuais, a prevenção, tratamento e diminuição de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais ou subterrâneas, a prevenção da poluição accidental das águas, o tratamento de águas de arrefecimento antes do seu escoamento para águas superficiais ou subterrâneas e outras medidas para restaurar ou conservar a qualidade e a quantidade de água. A monitorização das águas de superfície também está incluída.

5.3. *Resíduos*

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio dos resíduos. Este domínio abrange a prevenção e a redução de resíduos, a recolha, transporte, tratamento e eliminação de resíduos e a monitorização dos mesmos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como objectivo principal a redução e o tratamento de resíduos.

5.4. *Protecção dos solos e das águas subterrâneas*

A parte do investimento em equipamento e instalações para descontaminação de solos poluídos e limpeza de águas poluídas, incluindo a protecção dos solos e das águas subterrâneas das infiltrações poluentes, assim como a sua monitorização.

5.5. *Ruído e vibrações*

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio do ruído e vibrações. Este domínio abrange a prevenção do ruído e vibrações, medidas de diminuição dos níveis de ruído e vibrações na fonte, medidas de isolamento dos receptores de ruído e vibrações e monitorização dos níveis de ruído e vibrações. A diminuição do ruído com vista à protecção do local de trabalho está excluída.

5.6. *Protecção da natureza*

A parte do investimento na reabilitação de paisagens danificadas por acções presentes ou passadas, incluindo a reflorestação e outras medidas.

6. Tecnologias integradas

A expressão "tecnologias integradas" refere-se a instalações ou parte de instalações adaptadas de modo a gerar menos poluição. Ao contrário do que acontece com o equipamento em "fim de ciclo", o equipamento ambiental é integrado no processo de produção, correspondendo o investimento em equipamento ambiental aos custos de capital adicionais decorrentes desta

integração. Este tipo de equipamento ambiental não é identificável enquanto parte separada do processo de produção, pelo que os seus custos devem ser estimados, por exemplo, através da comparação com instalações alternativas existentes (ou partes das mesmas) que não cumpram regulamentos ambientais em vigor ou futuros. No caso da substituição obrigatória de equipamento existente, o seu valor residual deve ser tido em conta. Excluem-se os dispêndios feitos com o objectivo de garantir a protecção da saúde e a segurança no local de trabalho.

6.1. Emissões para a atmosfera

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio das emissões para a atmosfera. Este domínio abrange a prevenção e a redução de emissões gasosas, líquidas e de partículas poluentes para a atmosfera.

6.2. Águas residuais

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio da protecção das águas. Este domínio abrange a prevenção e redução da quantidade de águas residuais e de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais ou subterrâneas. Também estão incluídas medidas para preservar a qualidade e a quantidade de água.

6.3. Resíduos

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio dos resíduos. Este domínio abrange a prevenção e a redução de resíduos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como objectivo principal a redução de resíduos.

6.4. Protecção dos solos e das águas subterrâneas

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio da prevenção dos danos causados aos solos e águas subterrâneas.

6.5. Ruído e vibrações

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio do ruído e vibrações, abrangendo a prevenção do ruído e vibrações.

Dispêndios ambientais correntes

7. De um modo geral, os dispêndios correntes com a protecção ambiental decorrem de investimentos prévios em equipamento ambiental, incluem a indemnização de trabalhadores, o pagamento de alugueres e o consumo de bens e serviços (energia, materiais, manutenção, transporte, informação, seguros, etc.) necessários ao funcionamento, reparação e manutenção dos equipamentos e instalações de protecção ambiental.

Não obstante, estes dispêndios também podem decorrer da realização de actividades que, embora não directamente relacionadas com o processo de produção, têm por objectivo a prestação de serviços ambientais, por exemplo de coordenação ambiental, investigação, limpeza dos solos, gestão de resíduos, etc.. Os dispêndios correntes também incluem o custo total da aquisição de serviços ambientais e da prestação de serviços de controlo ambiental por pessoal da própria unidade, assim como os custos adicionais resultantes da aquisição, a terceiros, de bens e serviços com um efeito ambiental positivo.

7.1. Emissões para a atmosfera

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio das emissões para a atmosfera. Este domínio abrange a prevenção ou redução de emissões de gases, de líquidos e de partículas poluentes para a atmosfera e a monitorização das mesmas.

7.2. Águas residuais

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio da protecção das águas. Este domínio abrange a recolha e o transporte de águas residuais, a prevenção, tratamento e redução de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais ou subterrâneas, a prevenção da poluição accidental das águas, o tratamento das águas de arrefecimento antes do seu escoamento para águas superficiais ou subterrâneas e outras medidas para restaurar ou conservar a qualidade e a quantidade da água. A monitorização das águas de superfície também está incluída.

7.3. Resíduos

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio dos resíduos. Este domínio abrange a prevenção e a redução de resíduos, a recolha, transporte, tratamento e eliminação de resíduos e a monitorização dos resíduos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como objectivo principal a redução e o tratamento de resíduos.

7.4. Protecção dos solos e das águas subterrâneas

A parte do total dos dispêndios correntes relativa à manutenção e funcionamento de instalações para descontaminação de solos poluídos e

limpeza de águas subterrâneas poluídas, abrangendo o transporte e remoção de solos contaminados e a monitorização dos solos e das águas subterrâneas.

7.5. Ruído e vibrações

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio do ruído e vibrações. Este domínio abrange a prevenção do ruído e vibrações, medidas para diminuir os níveis de ruído e vibrações na fonte, medidas para isolar os receptores do ruído e vibrações e a monitorização dos níveis de ruído e vibrações. Está excluída a diminuição do ruído com vista à protecção do local de trabalho.

7.6. Protecção da natureza

A parte do total dos dispêndios correntes relativa à reabilitação de paisagens danificadas por acções presentes ou passadas, incluindo a reflorestação e outras medidas.

*Aprovado pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística na sua
reunião de
5 de Junho de 2002.*

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

(António Domingos Henrique
Coelho Garcia)

Anexo II

IAS 16 (*International Accounting Standards*) – Imobilizado.

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE 16

Activos Fixos Tangíveis

Esta Norma revista substitui a IAS 16 (1998) *Activos Fixos Tangíveis* e deve ser aplicada para períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. É encorajada a aplicação mais cedo.

OBJECTIVO

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico para activos fixos tangíveis, de forma a que os utentes das demonstrações financeiras possam discernir a informação acerca do investimento de uma entidade nos seus activos fixos tangíveis, bem como as alterações nesse investimento. Os principais aspectos a considerar na contabilização dos activos fixos tangíveis são o reconhecimento dos activos, a determinação das suas quantias escrituradas e os débitos de depreciação e as perdas por imparidade a serem reconhecidos em relação com os mesmos.

ÂMBITO

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de activos fixos tangíveis excepto quando uma outra Norma exija ou permita um tratamento contabilístico diferente.

3. Esta Norma não se aplica a:

(a) activos fixos tangíveis classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5 *Activos Não Correntes*

Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas;

(b) activos biológicos relacionados com a actividade agrícola (ver IAS 41 *Agricultura*); ou

(c) o reconhecimento e mensuração de activos de exploração e avaliação (ver a IFRS 6 *Exploração e Avaliação de Recursos Minerais*); ou

(c) direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. Contudo, esta Norma aplica-se aos activos fixos tangíveis usados para desenvolver ou manter os activos descritos nas alíneas (b) a (d).

4. Outras Normas podem exigir o reconhecimento de um item do activo fixo intangível com base numa abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a IAS 17 *Locações* exige que uma entidade avalie o seu reconhecimento de um item do activo fixo tangível locado na base da transferência de riscos e vantagens. Porém, em tais casos, outros

aspectos do tratamento contabilístico para estes activos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.

5. Uma entidade deve aplicar esta Norma a propriedades que estejam a ser construídas ou desenvolvidas para futuro uso como propriedades de investimento, mas que não satisfaçam ainda a definição de “propriedade de investimento” constante da IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Uma vez que esteja concluída a construção ou o desenvolvimento, a propriedade torna-se propriedade de investimento e exige-se à entidade que aplique a IAS 40. A IAS 40 também se aplica a propriedades de investimento que estejam a ser novamente desenvolvidas para uso futuro continuado como propriedades de investimento. Uma entidade que use o modelo de custo para propriedade de investimento em conformidade com a IAS 40 deve usar o modelo de custo desta Norma.

DEFINIÇÕES

6. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Quantia escriturada é a quantia pela qual um activo está reconhecido após dedução de qualquer depreciação acumulada e perdas por imparidade acumuladas.

Custo é a quantia de caixa ou seus equivalentes paga ou o justo valor de outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, a quantia atribuída a esse activo aquando do reconhecimento inicial de acordo com os requisitos específicos de outras IFRSs, por exemplo, a IFRS 2 Pagamento com Base em Acções .

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual. Depreciação é a imputação sistemática da quantia depreciável de um activo durante a sua vida útil.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

Justo valor é a quantia pela qual um activo pode ser trocado entre partes conhecedoras, dispostas a isso, numa transacção em que não exista relacionamento entre as mesmas.

Uma perda por imparidade é a quantia pela qual a quantia escriturada de um activo excede a sua quantia recuperável. Activos fixos tangíveis são itens tangíveis que:

(a) sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos; e

b) se espera que sejam usados durante mais do que um período. Quantia recuperável é o valor mais elevado entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.

O valor residual de um activo é a quantia estimada que uma entidade obteria correntemente pela alienação de um activo, após dedução dos custos estimados de alienação, se o activo já tivesse a idade e as condições esperadas no final da sua vida

útil.

Vida útil é:

- (a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou
- (b) o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo.

RECONHECIMENTO

- 7. O custo de um item de activo fixo tangível deve ser reconhecido como activo se, e apenas se:
 - (a) for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluirão para a entidade; e
 - (b) o custo do item puder ser mensurado fiavelmente.
- 8. Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente escriturados como inventário e reconhecidos nos resultados quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como activos fixos tangíveis quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do activo fixo tangível, eles são contabilizados como activo fixo tangível.
- 9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para reconhecimento, i.e. aquilo que constitui um item do activo fixo tangível. Assim, é necessário exercer juízos de valor ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas de uma entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor agregado.
- 10 Uma entidade avalia segundo este princípio de reconhecimento todos os seus activos fixos tangíveis e custos de equipamento no momento em que eles sejam incorridos. Estes custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do activo fixo tangível e os custos incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao mesmo.

Custos Iniciais

- 11. Os itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal activo fixo tangível, embora não aumentando directamente os futuros benefícios económicos de qualquer item particular existente de activo fixo tangível, pode ser necessário para que a entidade obtenha os futuros benefícios económicos dos seus outros activos. Esses itens do activo fixo tangível qualificam-se para o reconhecimento como activos porque permitem a uma entidade obter futuros benefícios económicos dos activos relacionados para além dos que teria obtido se não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de se conformar com

exigências ambientais para a produção e armazenamento de químicos perigosos; os melhoramentos nas instalações relacionados são reconhecidos como um activo porque, sem eles, a entidade não está em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Contudo, a quantia escriturada resultante desse activo e activos relacionados é revista para imparidade de acordo com a IAS 36 *Imparidade de Activos*.

Custos Subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade não reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível os custos da assistência diária ao item. Pelo contrário, estes custos são reconhecidos nos resultados quando incorridos. Os custos da assistência diária são primordialmente os custos da mão-de-obra e dos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade destes dispêndios é muitas vezes descrita como sendo para ‘reparações e manutenção’ de um item do activo fixo tangível.
13. Partes de alguns itens do activo fixo tangível poderão necessitar de substituições a intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode exigir ser restaurado (com tijolos refractários) após uma quantidade de horas de uso ou os interiores dos aviões tal como assentos e cozinhas de bordo podem exigir substituição algumas vezes durante a vida da estrutura. Itens do activo fixo tangível também podem ser adquiridos para efectuar uma substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de um edifício, ou para efectuar uma substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhece na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo da peça de substituição desse item quando o custo for incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. A quantia escriturada das peças que são substituídas é desreconhecida de acordo com as disposições de desreconhecimento desta Norma (ver parágrafos 67-72).
14. A condição de continuar a operar um item do activo fixo tangível (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspecções importantes em busca de falhas, independentemente de as peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspecção importante for efectuada, o seu custo é reconhecido na quantia escriturada do item do activo fixo tangível como substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer quantia escriturada remanescente do custo da inspecção anterior (distinta das peças físicas) é desreconhecida. Isto ocorre independentemente de o custo da inspecção anterior ter sido identificado na transacção em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de uma futura inspecção semelhante pode ser usado como indicador de qual o custo do componente de inspecção existente quando o item foi adquirido ou construído.

MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO

15. *Um item do activo fixo tangível que seja classificado para reconhecimento como um activo deve ser mensurado pelo seu custo.*

Elementos do Custo

16. O custo de um item do activo fixo tangível compreende:

- (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos de compra não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos directamente atribuíveis para colocar o activo na localização e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.

17. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) decorrentes directamente da construção ou aquisição de um item do activo fixo tangível;
- b) custos de preparação do local;
- (c) custos iniciais de entrega e de manuseamento;
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos de testar se o activo funciona correctamente, após dedução dos proventos líquidos da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o activo nessa localização e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e
- (f) honorários profissionais.

18. Uma entidade aplica a IAS 2 *Inventários* aos custos das obrigações de desmantelamento, remoção e restauração do local em que um item está localizado que sejam incorridos durante um determinado período como consequência de ter usado o item para produzir inventários durante esse período. As obrigações por custos contabilizados de acordo com a IAS 2 ou a IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*.

19. Exemplos de custos que não são custos de um item do activo fixo tangível são: (a) custos de abertura de novas instalações;
- (b) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);
 - (c) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal); e
 - (d) custos de administração e outros custos gerais.

20. O reconhecimento dos custos na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível cessa quando o item está na localização e condição necessárias para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um item não são incluídos na quantia escriturada desse item. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um item do

activo fixo tangível:

- (a) custos incorridos enquanto um item capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda não tenha sido colocado em uso ou esteja a ser operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;
 - (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a exigência da produção do item; e
 - (c) custos de realocização ou reorganização de uma parte ou de todas as operações de uma entidade.
21. Algumas operações ocorrem em ligação com a construção ou desenvolvimento de um item do activo fixo tangível, mas não são necessárias para colocar o item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações incidentais podem ocorrer antes ou durante as actividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, podem ser obtidos rendimentos através do uso de um local de construção como um parque de estacionamento até a construção ter início. Dado que não são necessárias operações inerentes para colocar um item na localização e condição necessárias para que este seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados das operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas suas respectivas classificações de rendimento ou de gasto.
22. O custo de um activo construído pela própria empresa determina-se usando os mesmos princípios quanto a um activo adquirido. Se uma entidade produzir activos idênticos para venda no decurso normal das operações empresariais, o custo do activo é geralmente o mesmo que o custo de construir um activo para venda (ver IAS 2). Por isso, quaisquer lucros internos são eliminados para chegar a tais custos. De forma semelhante, o custo de quantias anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na auto-construção de um activo não é incluído no custo do activo. A IAS 23 Custos de Empréstimos Obtidos estabelece critérios para o reconhecimento do juro como componente da quantia escriturada de um item do activo fixo tangível construído pela própria empresa.

Mensuração do Custo

23. O custo de um item do activo fixo tangível é equivalente ao preço a dinheiro à data do reconhecimento. Se o pagamento for diferido para além das condições normais de crédito, a diferença entre o equivalente ao preço a dinheiro e o pagamento total é reconhecida como juro durante o período de crédito a não ser que esse juro seja reconhecido na quantia escriturada do item de acordo com o tratamento alternativo permitido na IAS 23.
24. Um ou mais itens do activo fixo tangível podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de um tal item do activo fixo tangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo

valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O item adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente reconhecer o activo cedido. Se o item adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

25. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:
- (a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido; ou
 - (b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca; e
 - (c) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

26. O justo valor de um activo para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro do intervalo puderem ser razoavelmente avaliadas e usadas ao estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo do activo recebido a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.
27. O custo de um item do activo fixo tangível detido por um locatário segundo uma locação financeira é determinado de acordo com a IAS 17 *Locações*, pode ser reduzida por subsídios do governo de acordo com a IAS 20, *Contabilização dos Subsídios do Governo e Divulgação de Apoios do Governo*.

MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO

29. *Uma entidade deve escolher ou o modelo de custo do parágrafo 30 ou o modelo de revalorização do parágrafo 31 como sua política contabilística e deve aplicar essa política a uma classe inteira de activos fixos tangíveis.*

Modelo do Custo

30. *Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível deve ser escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas.*

31. *Após o reconhecimento como um activo, um item do activo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fielmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas por imparidade acumuladas subsequentes. As revalorizações devem ser feitas com suficiente regularidade para assegurar que a quantia escriturada não difira materialmente daquela que seria determinada pelo uso do justo valor à data do balanço.*
32. O justo valor de terrenos e edifícios é normalmente determinado a partir de provas com base no mercado por avaliação que é normalmente realizada por avaliadores profissionalmente qualificados. O justo valor de itens de instalações e equipamentos é geralmente o seu valor de mercado determinado por avaliação.
33. Se não houver provas com base no mercado do justo valor devido à natureza especializada do item do activo fixo tangível e se o item for raramente vendido, excepto como parte de um negócio em continuação, uma entidade pode precisar de estimar o justo valor usando uma abordagem pelo rendimento ou pelo custo de reposição depreciado.
34. A frequência das revalorizações depende das alterações nos justos valores dos activos fixos tangíveis que estão a ser revalorizados. Quando o justo valor de um activo revalorizado diferir materialmente da sua quantia escriturada, é exigida uma nova revalorização. Alguns itens do activo fixo tangível sofrem alterações significativas e voláteis no justo valor, necessitando, por conseguinte, de revalorização anual. Tais revalorizações frequentes são desnecessárias para itens do activo fixo tangível apenas com alterações insignificantes no justo valor. Em vez disso, pode ser necessário revalorizar o item apenas a cada três ou cinco anos.
35. Quando um item do activo fixo tangível for revalorizado, qualquer depreciação acumulada à data da revalorização é tratada de uma das seguintes formas:
- (a) reexpressa proporcionalmente com a alteração na quantia escriturada bruta do activo a fim de que a quantia escriturada do activo após a revalorização iguale a quantia revalorizada. Este método é muitas vezes usado quando um activo for revalorizado por meio da aplicação de um índice ao seu custo de reposição depreciado.
 - (b) eliminada contra a quantia escriturada bruta do activo, sendo a quantia líquida reexpressa para a quantia revalorizada do activo. Este método é muitas vezes usado para edifícios.

A quantia do ajustamento proveniente da reexpressão ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição na quantia escriturada que seja contabilizado de acordo com os parágrafos 39 e 40.

36. *Se um item do activo fixo tangível for revalorizado, toda a classe do activo fixo tangível à qual pertença esse activo deve ser revalorizada.*
37. Uma classe do activo fixo tangível é um agrupamento de activos de natureza e uso semelhantes nas operações de uma entidade. O que se segue são exemplos de classes separadas:
- (a) terrenos;
 - (b) terrenos e edifícios;
 - (c) maquinaria;
 - (d) navios;
 - (e) aviões;
 - (f) veículos a motor;
 - (g) mobiliário e suportes fixos; e
 - (h) equipamento de escritório.
38. Os itens integrados numa classe do activo fixo tangível são revalorizados simultaneamente afim de ser evitada a revalorização selectiva de activos e o relato de quantias nas demonstrações financeiras que sejam uma mistura de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de activos pode ser revalorizada numa base rotativa desde que a revalorização da classe de activos seja concluída num curto período e desde que as revalorizações sejam mantidas actualizadas.
39. *Se a quantia escriturada de um activo for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio numa conta com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.*
40. *Se a quantia escriturada de um activo for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.*
41. O excedente de revalorização incluído no capital próprio com respeito a um item do activo fixo tangível pode ser transferido directamente para resultados retidos quando o activo for desreconhecido. Isto pode implicar a transferência da totalidade do excedente quando o activo for retirado ou alienado. Contudo, uma parte do excedente pode ser transferida quando o activo for usado por uma entidade. Nesse caso, a quantia do excedente transferida seria a diferença entre a depreciação baseada na quantia escriturada revalorizada do activo e a depreciação baseada no custo original do activo. As transferências do excedente de revalorização para resultados retidos não são feitas por via de resultados.
42. Os efeitos dos impostos sobre o rendimento, se os houver, resultantes da revalorização do activo fixo tangível são reconhecidos e divulgados de acordo com a IAS 12 *Impostos sobre o Rendimento*.

Depreciação

43. ***Cada parte de um item do activo fixo tangível com um custo que seja significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciada separadamente.***
44. Uma entidade imputa a quantia inicialmente reconhecida com respeito a um item do activo fixo tangível às partes significativas deste e deprecia separadamente cada parte. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura e os motores de uma aeronave, sejam da propriedade da entidade ou sujeitos a locação financeira.
45. Uma parte significativa de um item do activo fixo tangível pode ter uma vida útil e um método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de uma outra parte significativa do mesmo item. Essas partes podem ser agrupadas ao determinar o custo de depreciação.
46. Na medida em que uma entidade deprecie separadamente algumas partes de um item do activo fixo tangível, também deprecia separadamente o resto do item. O remanescente consiste em partes de um item que não são individualmente significativas. Se uma entidade tiver expectativas variadas para essas partes, podem ser necessárias técnicas de aproximação para depreciar o remanescente de uma forma que represente fielmente o padrão de consumo e/ou a vida útil dessas partes.
47. Uma entidade pode escolher depreciar separadamente as partes de um item que não tenham um custo que seja significativo em relação ao custo total do item.
48. O custo de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incluído na quantia escriturada de um outro activo.
49. O custo de depreciação de um período é geralmente reconhecido nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos na produção de outros activos. Neste caso, o custo de depreciação constitui parte do custo do outro activo e está incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a depreciação de instalações e equipamento de fabrico é incluída nos custos de conversão de inventários (ver IAS 2). De forma semelhante, a depreciação de activos fixos tangíveis usados para actividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um activo intangível reconhecido de acordo com a IAS 38 *Activos Intangíveis*.

Quantia Depreciável e Período de Depreciação

50. A quantia depreciável de um activo deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil.
51. O valor residual e a vida útil de um activo devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a(s) alteração(ões) deve(m) ser contabilizada(s) como uma alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8 Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.
52. A depreciação é reconhecida mesmo se o justo valor do activo exceder a sua quantia escriturada, desde que o valor residual do activo não exceda a sua quantia escriturada. A reparação e manutenção de um activo não evita a necessidade de o depreciar.
53. A quantia depreciável de um activo é determinada após dedução do seu valor residual. Na prática, o valor residual de um activo é muitas vezes insignificante e por isso imaterial no cálculo da quantia depreciável.
54. O valor residual de um activo pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o custo de depreciação do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.
55. A depreciação de um activo começa quando este esteja disponível para uso, i.e. quando estiver na localização e condição necessárias para que seja capaz de operar na forma pretendida pela gerência. A depreciação de um activo cessa na data que ocorrer mais cedo entre a data em que o activo for classificado como detido para venda (ou incluído num grupo para alienação que seja classificado como detido para venda) de acordo com a IFRS5 e a data em que o activo for desreconhecido. Portanto, a depreciação não cessa quando o activo se tornar ocioso ou for retirado do uso activo a não ser que o activo esteja totalmente depreciado. Contudo, segundo os métodos de uso da depreciação, o custo de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.
56. Os futuros benefícios económicos incorporados num activo são consumidos por uma entidade principalmente através do seu uso. Porém, outros factores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto um activo permaneça ocioso, dão origem muitas vezes à diminuição dos benefícios económicos que poderiam ter sido obtidos do activo. Consequentemente, todos os factores que se seguem são considerados na determinação da vida útil de um activo:
- (a) uso esperado do activo. O uso é avaliado por referência à capacidade ou produção física esperadas do activo.
 - (b) desgaste normal esperado, que depende de factores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o activo será usado e o programa de reparação e manutenção, e o cuidado e manutenção do activo enquanto estiver ocioso.
 - (c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de alterações ou melhoramentos na produção, ou de uma alteração na procura de mercado para o serviço ou produto derivado do activo. e

(d) limites legais ou semelhantes no uso do activo, tais como as datas de extinção de locações com ele relacionadas.

57. A vida útil de um activo é definida em termos da utilidade esperada do activo para a entidade. A política de gestão de activos da entidade pode envolver a alienação de activos após um período especificado ou após consumo de uma proporção especificada dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Por isso, a vida útil de um activo pode ser mais curta do que a sua vida económica. A estimativa da vida útil do activo é uma questão de juízo de valor baseado na experiência da entidade com activos semelhantes.
58. Os terrenos e edifícios são activos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas excepções, como as pedreiras e os locais usados como aterros, os terrenos têm uma vida útil ilimitada pelo que não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são activos depreciáveis. Um aumento no valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afecta a determinação da quantia depreciável do edifício.
59. Se o custo do terreno incluir os custos do desmantelamento, remoção e restauração do local, essa porção do custo do activo terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter uma vida útil limitada, em cujo caso é depreciado de modo a reflectir os benefícios a serem dele retirados.

Método de Depreciação

60. *O método de depreciação usado deve reflectir o modelo por que se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade.*
61. *O método de depreciação aplicado a um activo deve ser revisto pelo menos no final de cada ano financeiro e, se existiu alguma alteração significativa no modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tal alteração deve ser contabilizada como alteração numa estimativa contabilística de acordo com a IAS 8.*
62. Pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. A depreciação em linha recta resulta num débito constante durante a vida útil do activo se o seu valor residual não se alterar. O método do saldo decrescente resulta num débito decrescente durante a vida útil. O método das unidades de produção resulta num débito baseado no uso ou produção esperados. A entidade selecciona o método que reflecta mais proximamente o modelo esperado de consumo dos futuros benefícios económicos incorporados no activo. Esse método é aplicado consistentemente de período para período a menos que ocorra uma alteração no modelo esperado de consumo desses futuros benefícios económicos.

Imparidade

63. Para determinar se um item do activo fixo tangível está ou não com imparidade, uma entidade aplica a IAS 36

Imparidade de Activos. Essa Norma explica como uma entidade revê a quantia escriturada dos seus activos, como determina a quantia recuperável de um activo e quando reconhece ou reverte o reconhecimento de uma perda por imparidade.

64. (eliminado).

Compensação por Imparidade

65. ***A compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos deve ser incluída nos resultados quando a compensação se tornar recebível.***

66. Imparidades ou perdas de itens do activo fixo tangível, reivindicações relacionadas ou pagamentos de compensação de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de activos de substituição constituem acontecimentos económicos separados que são contabilizados separadamente como se segue:

(a) as imparidades de itens do activo fixo tangível são reconhecidas de acordo com a IAS 36;

(b) o desreconhecimento de itens do activo fixo tangível retirados ou alienados é determinado de acordo com esta

Nor
ma;

(c) a compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos é incluída na determinação dos resultados quando a compensação se tornar recebível; e

(d) o custo de itens do activo fixo tangível restaurados, comprados ou construídos como reposições é determinado de acordo com esta Norma.

DESRECONHECIMENTO

67. A quantia escriturada de um item do activo fixo tangível deve ser desreconhecida: (a) no momento da alienação; ou

(b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

68. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser incluído nos resultados quando o item for desreconhecido (a menos que a IAS 17 exija diferentemente numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

69. A alienação de um item do activo fixo tangível pode ocorrer numa variedade de formas (p.ex., por venda, por celebração de uma locação financeira ou por doação). Na determinação da data da alienação de um item, uma entidade aplica os critérios da

IAS 18 *Rédito* para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.

70. Se, segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 7, uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível o custo de uma substituição de parte do item, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída independentemente de se a parte substituída ter sido depreciada ou não separadamente. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída.
71. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um item do activo fixo tangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do item.
72. A retribuição a receber pela alienação de um item do activo fixo tangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor. Se o pagamento do item for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

DIVULGAÇÃO

73. As demonstrações financeiras devem divulgar, com respeito a cada classe de activos fixos tangíveis: (a) os critérios de mensuração usados para determinar a quantia escriturada bruta;
- (b) os métodos de depreciação usados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- (d) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por imparidade acumuladas) no início e no fim do período; e
- (e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no fim do período mostrando: (i) adições;
- (ii) activos classificados como detidos para venda ou incluídos num grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a IFRS 5 e outras alienações;
- (iii) aquisições por intermédio de concentrações de actividades empresariais;
- (iv) aumentos ou reduções resultantes de revalorizações segundo os parágrafos 31, 39 e 40 e de perdas por imparidade reconhecidas ou revertidas directamente no capital próprio de acordo com a IAS 36;
- (v) perdas por imparidade reconhecidas nos resultados de acordo com a IAS 36;
- (vi) perdas por imparidade revertidas nos resultados de acordo com a IAS 36; (vii) depreciações;
- (viii) as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras da moeda funcional para uma moeda de apresentação diferente, incluindo a

transposição de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; e
(ix) outras alterações.

74. As demonstrações financeiras devem também divulgar:

- (a) a existência e quantias de restrições de titularidade e activos fixos tangíveis que sejam dados como garantia de passivos;
- (b) a quantia de dispêndios reconhecida na quantia escriturada de um item do activo fixo tangível no decurso da sua construção;
- (c) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos fixos tangíveis; e
- (d) se não for divulgada separadamente na face da demonstração dos resultados, a quantia de compensação de terceiros por itens do activo fixo tangível que estiverem com imparidade, perdidos ou cedidos que seja incluída nos resultados.

75. A selecção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos activos são questões de juízo de valor. Por isso, a divulgação dos métodos adoptados e da estimativa das vidas úteis ou das taxas de depreciação proporciona aos utentes das demonstrações financeiras informação que lhes permite passar em revista as políticas seleccionadas pela gerência e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- (a) a depreciação, quer reconhecida nos resultados ou como parte de um custo de outros activos, durante um período;

e

- (b) a depreciação acumulada no final do período.

76. De acordo com a IAS 8, uma entidade divulga a natureza e o efeito de uma alteração numa estimativa contabilística que tenha um efeito no período corrente ou se espera que tenha um efeito nos períodos posteriores. Relativamente aos activos fixos tangíveis, tal divulgação pode resultar de alterações nas estimativas com respeito a:

- (a) valores residuais;
- (b) os custos estimados de desmantelamento, remoção ou restauração de itens do activo fixo tangível; (c) vidas úteis;

e

- (d) métodos de depreciação.

77. Se itens do activo fixo tangível forem expressos por quantias revalorizadas, deve ser divulgado o seguinte: (a) a data de eficácia da revalorização;

- (b) se esteve ou não envolvido um avaliador independente;

- (c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos itens;
- (d) a medida em que o justo valor dos itens foi determinado directamente por referência a preços observáveis num mercado activo ou em transacções de mercado recentes numa base de não relacionamento entre as partes ou foi estimado usando outras técnicas de valorização;
- (e) para cada classe de activo fixo tangível revalorizada, a quantia escriturada que teria sido reconhecida se os activos tivessem sido escriturados de acordo com o modelo de custo; e
- (f) o excedente de revalorização, indicando a alteração do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas.

78. De acordo com a IAS 36, uma entidade divulga informação sobre activos fixos tangíveis com imparidade adicionalmente à informação exigida pelo parágrafo 73(e) (iv)-(vi).

79. Os utentes das demonstrações financeiras também poderão entender que a informação seguinte é relevante para as suas necessidades:

- (a) a quantia escriturada do activo fixo tangível que esteja temporariamente ocioso;
- (b) a quantia escriturada bruta de qualquer activo fixo tangível totalmente depreciado que ainda esteja em uso;
- (c) a quantia escriturada de activos fixos tangíveis retirados de uso activo e não classificados como detidos para venda de acordo com a IFRS 5; e
- (d) quando o modelo de custo for usado, o justo valor do activo fixo tangível quando este for materialmente diferente da quantia escriturada.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar estas quantias.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

80. Os requisitos dos parágrafos 24-26 relativos à mensuração inicial de um item do activo fixo tangível adquirido numa troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

DATA DE EFICÁCIA

81. Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005.

É encorajada a aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar esta Norma para um período que tenha início antes de 1 de Janeiro de 2005, ela deve divulgar esse facto.

RETIRADA DE OUTRAS TOMADAS DE POSIÇÃO

82. Esta Norma substitui a IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* (revista em 1998).

83. Esta Norma substitui as seguintes Interpretações:

(a) SIC-6 *Custos de Modificar Programas Existentes de Computadores*;

(b) SIC-14 *Activos Fixos Tangíveis –Compensação para a Imparidade ou Perda de Itens* ; e

(c) SIC-23 *Activos Fixos Tangíveis –Custos de Inspeção Importante ou de Revisão Geral*.

APÊNDICE

Emendas a Outras Tomadas de Posição

As emendas enunciadas neste apêndice deverão aplicar-se aos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, estas emendas deverão ser aplicadas a esse período anterior.

A1. A IFRS 1 *Adopção Pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro* e os documentos que a acompanham passam a ter a redacção descrita adiante.

Na IFRS, o parágrafo 24 passa a ter a seguinte redacção:

24 Caso uma subsidiária se torne uma adoptante pela primeira vez mais tarde do que a sua empresa-mãe, a subsidiária deve, nas suas demonstrações financeiras individuais, mensurar os seus activos e passivos quer:

...

(b) pelas quantias escrituradas exigidas pelo restante da presente IFRS, com base na data de transição da subsidiária para as IFRSs. Estas quantias escrituradas podem diferir das descritas na alínea (a):

...

(ii) quando as políticas contabilísticas usadas nas demonstrações financeiras da subsidiária difiram das constantes das demonstrações financeiras consolidadas. Por exemplo, a subsidiária pode usar como política contabilística o modelo de custo descrito na IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*, enquanto que o grupo pode usar o modelo de revalorização.

A2. Na IAS 14 *Relato por Segmentos*, o parágrafo 21 é emendado e passa a ter a seguinte redacção:

21. As mensurações de activos e passivos do segmento incluem ajustes às anteriores quantias escrituradas dos activos do segmento e passivos do segmento identificáveis de uma entidade adquirida numa concentração de actividades empresariais contabilizada como

compra, mesmo que esses ajustes sejam feitos apenas com a finalidade de preparar demonstrações financeiras consolidadas e não sejam registados nem nas demonstrações financeiras separadas da empresa-mãe nem nas da subsidiária. Da mesma forma, se um activo fixo tangível tiver sido revalorizado subsequentemente a uma aquisição em conformidade com o modelo de revalorização da IAS 16, então as mensurações dos activos do segmento reflectem essas revalorizações.

A3. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A4. A IAS 36 *Imparidade de Activos* passa a ter a seguinte redacção.

Na Norma, os parágrafos 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

4. Esta Norma aplica-se a activos que sejam escriturados pela quantia revalorizada (justo valor) segundo outras Normas, tais como o modelo de revalorização da IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis*. Contudo, identificar se o activo revalorizado pode estar com imparidade depende da base usada para determinar o justo valor:

...

9. Ao avaliar se existe qualquer indicação de que um activo possa estar com imparidade, uma entidade deve considerar, como mínimo, as seguintes indicações:

...

Fontes de informação internas

...

(f) alterações significativas com um efeito adverso na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, um activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um activo que se torne ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertença e planos para alienar um activo antes da data anteriormente esperada;

37. Os fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o activo na sua condição corrente. Estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir influxos ou exfluxos de caixa futuros que se esperem como resultado de:

...

(b) custos futuros para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência a um item.

38. Dado que os fluxos de caixa futuros são estimados para o activo na corrente condição, o valor de uso não reflecte:

...

(b) custos futuros para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao activo ou os benefícios futuros derivados desse futuro custo.

41. Até uma entidade incorrer em custos para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao activo, as estimativas de futuros fluxos de caixa não incluem os influxos de caixa futuros estimados que se esperam surgir deste custo (ver Apêndice A, Exemplo 6).

42. As estimativas de futuros fluxos de caixa incluem os custos futuros necessários para a assistência diária ao activo.

59. *Uma perda por imparidade deve ser reconhecida imediatamente como um gasto na demonstração dos resultados, a não ser que o activo esteja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como decréscimo de revalorização segundo essa outra Norma.*

96. *Ao avaliar se existe qualquer indicação de que uma perda por imparidade reconhecida num activo em anos anteriores possa já não existir ou possa ter diminuído, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:*

...

Fontes de informação internas

(d) alterações significativas com um efeito favorável na entidade ocorreram durante o período, ou espera-se que ocorram num futuro próximo, até ao ponto em que, ou na forma em que, o activo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem os custos incorridos durante o período para adicionar a, substituir parte de, ou dar assistência ao activo ou um compromisso de descontinuar ou reestruturar a unidade operacional à qual o activo pertence;

104. *Uma reversão de uma perda por imparidade para um activo deve ser reconhecida como rendimento imediatamente na demonstração de resultados, a não ser que o activo seja escriturado pela quantia revalorizada segundo outra Norma (por exemplo, de acordo com o modelo de revalorização da IAS 16 Activos Fixos Tangíveis). Qualquer reversão de uma perda por imparidade de um activo revalorizado deve ser tratada como acréscimo na revalorização segundo essa outra Norma.*

A5. Na IAS 37 *Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes*, a nota de rodapé do parágrafo 14(a) é eliminada. A6. A IAS 38 *Activos Intangíveis* é emendada da seguinte forma.

Introdução

O parágrafo 7 é eliminado.

Norma

No parágrafo 7, é adicionada a seguinte definição:

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera que resultem do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da sua vida útil ou em que espera incorrer ao liquidar um passivo.

No parágrafo 7, as seguintes definições são emendadas:

Quantia depreciável é o custo de um activo ou outra quantia substituta do custo, menos o seu valor residual. Custo é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes paga e o justo valor da outra retribuição dada para adquirir um activo no momento da sua aquisição ou produção.

O valor residual de um activo intangível é a quantia estimada que uma entidade obterá correntemente pela alienação do activo, após dedução dos custos de alienação estimados, se o activo já estivesse na idade e nas condições esperadas no final da sua vida útil.

Vida útil é:

(a) o período durante o qual uma entidade espera que um activo esteja disponível para uso; ou (b) o número de unidades de produção ou semelhantes que uma entidade espera obter do activo. O parágrafo 18 e o título imediatamente anterior passam a ter a seguinte redacção: Reconhecimento e Mensuração

18. O reconhecimento de um item como activo intangível exige que uma entidade demonstre que o item satisfaz: (a) a definição de um activo intangível (ver parágrafos 7 - 17);e

(b) os critérios de reconhecimento definidos nesta Norma (ver parágrafos 19-55).

É este o caso para custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um activo intangível e os incorridos posteriormente para adicionar a, substituir parte de ou dar assistência ao mesmo.É adicionado o parágrafo 18A:

18A. A natureza dos activos intangíveis é tal que, em muitos casos, não há adições a um activo ou substituições de parte de um activo. Em conformidade, é provável que a maioria dos dispêndios subsequentes mantenham os futuros benefícios económicos incorporados num activo intangível existente em vez de satisfazer a definição de activo intangível e aos critérios de reconhecimento definidos nesta Norma. Além disso, é muitas vezes difícil atribuir os dispêndios subsequentes directamente a um activo intangível em particular em vez de à empresa como um todo. Portanto, apenas raramente os dispêndios subsequentes — dispêndios incorridos após o reconhecimento inicial de um activo intangível adquirido ou após a conclusão de um activo intangível gerado internamente — serão reconhecidos na quantia escriturada de um activo. Consistentemente com o parágrafo 51, os dispêndios subsequentes com marcas, nomes, títulos de publicações, listas de clientes e itens substancialmente semelhantes (sejam comprados externamente ou gerados internamente) são sempre reconhecidos nos resultados como incorridos para evitar o reconhecimento de goodwill gerado internamente.

O parágrafo 24 passa a ter a seguinte redacção:

24. O custo de um activo intangível compreende:

- (a) o seu preço de compra, incluindo os direitos de importação e os impostos sobre as compras não reembolsáveis, após dedução dos descontos comerciais e abatimentos;

e

(b) qualquer custo directamente atribuível de preparação do activo para o seu uso pretendido. Os parágrafos 24A-24D são adicionados:

24A. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios dos empregados (tal como definidos na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) directamente resultantes de levar o activo à sua condição de funcionamento;

e

- (b) honorários profissionais.

24B. Exemplos de custos que não são um custo de um activo intangível são:

- (a) custos de introdução de um novo produto ou serviço (incluindo custos de publicidade ou actividades promocionais);

- (b) custos de condução do negócio numa nova localização ou com uma nova classe de clientes (incluindo custos de formação de pessoal);

e

- (c) custos de administração e outros custos gerais.

24C. O reconhecimento de custos na quantia escriturada de um activo intangível cessa quando este esteja na condição necessária para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Assim sendo, os custos incorridos na utilização ou reinstalação de um activo intangível não são incluídos na quantia escriturada desse activo. Por exemplo, os custos seguintes não são incluídos na quantia escriturada de um activo intangível:

- (a) os custos incorridos enquanto um activo capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência ainda esteja para ser colocado em uso;

e

- (b) perdas operacionais iniciais, tais como as incorridas enquanto cresce a procura da produção do activo.

24D. Algumas operações ocorrem em ligação com o desenvolvimento de um activo intangível, mas não são necessárias para colocar o activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Estas operações inerentes podem ocorrer antes ou durante as actividades de desenvolvimento. Dado que as operações inerentes não são necessárias para colocar um activo na condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência, o rendimento e os gastos relacionados de operações inerentes são reconhecidos nos resultados e incluídos nas respectivas classificações de rendimento ou gasto.

O parágrafo 34 passa a ter a seguinte redacção:

34. Um ou mais activos intangíveis podem ser adquiridos em troca de um activo ou activos não monetários, ou de uma combinação de activos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se simplesmente a uma troca de um activo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal activo intangível é mensurado pelo justo valor a não ser que (a) a transacção da troca careça de substância comercial ou (b) nem o justo valor do activo recebido nem o justo valor do activo cedido sejam fiavelmente mensuráveis. O activo adquirido é mensurado desta forma mesmo que uma entidade não possa imediatamente reconhecer o activo cedido. Se o activo adquirido não for mensurado pelo justo valor, o seu custo é mensurado pela quantia escriturada do activo cedido.

São adicionados os parágrafos 34A e 34B:

34A. Uma entidade determina se uma transacção de troca tem substância comercial considerando a extensão em que espera que os seus futuros fluxos de caixa sejam alterados como resultado da transacção. Uma transacção de troca tem substância comercial se:

(a) a configuração (risco, tempestividade e quantia) dos fluxos de caixa do activo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do activo transferido;

ou

(b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pelas alterações na transacção como resultado da troca;

e

(c) a diferença na alínea (a) ou (b) for significativa em relação ao justo valor dos activos trocados.

Para a finalidade de determinar se uma transacção de troca tem substância comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afectada pela transacção deve reflectir os fluxos de caixa após impostos. O resultado destas análises pode ser claro sem que uma entidade tenha de efectuar cálculos detalhados.

34B. O parágrafo 19(b) especifica que uma condição para o reconhecimento de um activo intangível é que o custo do activo possa ser fiavelmente mensurado. O justo valor de um

activo intangível para o qual não existam transacções de mercado comparáveis é fiavelmente mensurável se (a) a variabilidade no intervalo de estimativas razoáveis do justo valor não for significativa para esse activo ou (b) as probabilidades das várias estimativas dentro do intervalo possam ser razoavelmente avaliadas e usadas para estimar o justo valor. Se uma entidade for capaz de determinar com fiabilidade o justo valor tanto do activo recebido como do activo cedido, então o justo valor do activo cedido é usado para mensurar o custo a não ser que o justo valor do activo recebido seja mais claramente evidente.

O parágrafo 35 é eliminado.

O parágrafo 54 passa a ter a seguinte redacção:

54. O custo de um activo intangível gerado internamente compreende todos os custos directamente atribuíveis necessários para criar, produzir e preparar o activo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela gerência. Exemplos de custos directamente atribuíveis são:

(a) os custos dos materiais e serviços usados ou consumidos ao gerar o activo intangível;

(b) os custos dos benefícios dos empregados (tal como definido na IAS 19 *Benefícios dos Empregados*) resultantes da geração do activo intangível;

e

(c) as taxas de registo de um direito legal;

e

(d) a amortização de patentes e licenças que sejam usadas para gerar o activo intangível.

A IAS 23 *Custos de Empréstimos Obtidos* especifica os critérios para o reconhecimento do juro como um elemento do custo de um activo intangível gerado internamente.

O título que precede os parágrafos 60-62 é eliminado. Os parágrafos 60 e 61 são eliminados. O parágrafo 62 é eliminado, tendo o seu conteúdo sido mudado para o parágrafo 18A. O título que precede o parágrafo 63 passa a ter a seguinte redacção:

Mensuração Após Reconhecimento

Os parágrafos 76 e 77 passam a ter a seguinte redacção:

76. Se a quantia escriturada de um activo intangível for aumentada como resultado de uma revalorização, o aumento deve ser creditado directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização. Contudo, o aumento deve ser reconhecido nos resultados até ao ponto em que reverta um decréscimo de revalorização do mesmo activo previamente reconhecido nos resultados.

77. Se a quantia escriturada de um activo intangível for diminuída como resultado de uma revalorização, a diminuição deve ser reconhecida nos resultados. Contudo, a diminuição deve ser debitada directamente ao capital próprio com o título de excedente de revalorização até ao ponto de qualquer saldo credor existente no excedente de revalorização com respeito a esse activo.

Os parágrafos 79 e 80 passam a ter a seguinte redacção:

79. A quantia depreciable de um activo intangível deve ser imputada numa base sistemática durante a sua vida útil. Há um pressuposto refutável de que a vida útil de um activo intangível não excederá vinte anos a partir da data em que o activo esteja disponível para ser usado. A amortização deve começar assim que o activo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar quando o activo for desreconhecido.

80. A amortização é reconhecida mesmo se tiver havido um acréscimo, por exemplo, no justo valor ou na quantia recuperável do activo. Muitos factores são considerados na determinação da vida útil de um activo intangível, incluindo:

- (a) o uso esperado do activo por parte da entidade e se o activo puder ser eficientemente gerido por uma outra equipa de gestão;
- (b) os ciclos de vida típicos para o activo e a informação pública sobre estimativas de vida útil de activos semelhantes que sejam usados de forma semelhante;
- (c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- (d) a estabilidade da indústria na qual o activo opera e as alterações no mercado da procura dos produtos ou serviços que resultam do activo;
- (e) as acções que se esperam da concorrência ou de potenciais concorrentes;
- (f) o nível de dispêndios de manutenção exigido para obter os futuros benefícios económicos esperados do activo e a capacidade e intenção de uma entidade para alcançar esse nível;
- (g) o período de controlo sobre o activo e os limites legais ou semelhantes relativos ao uso do activo, tais como datas de expiração de locações relacionadas; e
- (h) se a vida útil do activo está dependente da vida útil de outros activos da entidade. Os parágrafos 88-90 passam a ter a seguinte redacção:

88. O método de amortização usado deve reflectir o modelo pelo qual se espera que os futuros benefícios económicos do activo sejam consumidos pela entidade. Se não for possível determinar fiavelmente esse modelo, deve usar-se o método da linha recta. O custo de amortização em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que outra Norma permita ou exija incluí-lo na quantia escriturada de um outro activo.

89. Pode ser usada uma variedade de métodos de amortização para imputar a quantia depreciable de um activo numa base sistemática durante a sua vida útil. Estes métodos incluem o método da linha recta, o método do saldo decrescente e o método das

unidades de produção. O método usado é seleccionado com base no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo e é aplicado consistentemente de período a período, a não ser que ocorra uma alteração no modelo de consumo esperado desses futuros benefícios económicos. É muito raro haver, se é que há, evidência persuasiva para apoiar um método de amortização para activos intangíveis que resulte numa quantia de amortização acumulada inferior à do método da linha recta.

90. A amortização é normalmente reconhecida nos resultados. Contudo, por vezes, os futuros benefícios económicos incorporados num activo são absorvidos pela produção de outros activos. Neste caso, o custo de amortização constitui parte do custo do outro activo e é incluído na sua quantia escriturada. Por exemplo, a amortização de activos intangíveis usados num processo de produção é incluída na quantia escriturada dos inventários (ver IAS 2 *Inventários*).

O parágrafo 93 passa a ter a seguinte redacção:

93. Uma estimativa do valor residual de um activo baseia-se na quantia recuperável resultante da alienação usando os preços prevalecentes à data da estimativa para a venda de um activo semelhante que tenha atingido o final da sua vida útil e que tenha funcionado em condições semelhantes àquelas em que o activo será utilizado. O valor residual é revisto pelo menos no final de cada ano financeiro. De acordo com a IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, uma alteração no valor residual do activo é contabilizada como alteração numa estimativa contabilística.

É adicionado o parágrafo 93A:

- 93A. O valor residual de um activo intangível pode aumentar até uma quantia igual ou superior à quantia escriturada do activo. Se assim for, o débito de amortização do activo é zero a não ser e até que o seu valor residual diminua posteriormente para uma quantia abaixo da quantia escriturada do activo.

Os parágrafos 94 e 95 passam a ter a seguinte redacção:

94. O período de amortização e o método de amortização devem ser revistos pelo menos no final de cada ano financeiro. Se a vida útil esperada de um activo for diferente das estimativas anteriores, o período de amortização deve ser alterado em conformidade. Se tiver havido uma alteração no modelo de consumo esperado dos futuros benefícios económicos incorporados no activo, o método de amortização deve ser alterado para reflectir o modelo alterado. Tais alterações devem ser contabilizadas como alterações em estimativas contabilísticas de acordo com a IAS 8.
95. Durante a vida de um activo intangível, pode tornar-se evidente que a estimativa da sua vida útil não é apropriada. Por exemplo, o reconhecimento de uma perda por imparidade pode indicar que o período de amortização deve ser alterado.

Os parágrafos 103 e 104 passam a ter a seguinte redacção:

103. Um activo intangível deve ser desreconhecido: (a) no momento da alienação;
ou

(b) quando não se esperam futuros benefícios económicos do seu uso ou alienação.

104. O ganho ou perda decorrente do desreconhecimento de um activo intangível deve ser determinado como a diferença entre os proventos líquidos da alienação, se os houver, e a quantia escriturada do activo. Deve ser incluído nos resultados quando o activo for desreconhecido (a menos que a IAS 17 o exija de outra forma numa venda e relocação). Os ganhos não devem ser classificados como rédito.

São adicionados os parágrafos 104A-104C:

104A. A alienação de um activo intangível pode ocorrer numa variedade de formas (p. ex., por celebração de uma locação financeira ou por doação). Ao determinar a data da alienação desse activo, uma entidade aplica os critérios da IAS 18 Rédito para reconhecer o rédito da venda de bens. A IAS 17 aplica-se à alienação por venda e relocação.

104B. Se segundo o princípio de reconhecimento do parágrafo 19 uma entidade reconhecer na quantia escriturada de um activo o custo de uma substituição de parte de um activo intangível, então ela desreconhece a quantia escriturada da parte substituída. Se não for praticável que uma entidade determine a quantia escriturada da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou gerada internamente.

104C. A retribuição recebível pela alienação de um activo intangível é reconhecida inicialmente pelo seu justo valor.

Se o pagamento do activo intangível for diferido, a retribuição recebida é reconhecida inicialmente pelo equivalente ao preço a dinheiro. A diferença entre a quantia nominal da retribuição e o equivalente ao preço a dinheiro é reconhecida como rédito de juros de acordo com a IAS 18 reflectindo o rendimento efectivo sobre a conta a receber.

O parágrafo 105 é eliminado.

O parágrafo 106 passa a ter a seguinte redacção:

106. A amortização não cessa quando o activo intangível deixar de ser usado ou for detido para alienação a menos que o activo tenha sido totalmente depreciado.

No parágrafo 107, a frase «Não se exige informação comparativa.» é eliminada. O parágrafo 111(e) passa a ter a seguinte redacção:

(e) a quantia de compromissos contratuais para aquisição de activos intangíveis.

O parágrafo 113(a)(iii) passa a ter a seguinte redacção:

(iii) a quantia escriturada que teria sido reconhecida se a classe revalorizada de activos intangíveis tivesse sido escriturada segundo o tratamento de referência no parágrafo 63; e

O parágrafo 113(b) passa a ter a seguinte redacção e o parágrafo 113(c) é adicionado:

(b) a quantia do excedente de revalorização relacionada com activos intangíveis no início e no final do período, indicando as alterações durante o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos accionistas; e

(c) os métodos e pressupostos significativos aplicados na estimativa do justo valor dos activos.

É adicionado o parágrafo 121A:

121A. Os requisitos dos parágrafos 34-34B relativos à mensuração inicial de um activo intangível adquirido numa transacção de troca de activos devem ser aplicados prospectivamente apenas a futuras transacções.

A7. A SIC-13 *Entidades Conjuntamente Controladas – Contribuições Não Monetárias por Empreendedores* é emendada como se descreve adiante:

Os parágrafos 5 e 6 passam a ter a seguinte redacção:

5. Ao aplicar o parágrafo 48 da IAS 31 a contribuições não-monetárias para uma ECC em troca de um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor deve reconhecer nos resultados do período a porção do ganho ou da perda atribuível aos interesses de capital próprio de outros empreendedores, excepto quando:

(a) os riscos e vantagens significativos da propriedade do(s) activo(s) não-monetário(s) não tiverem sido trans-ferido(s) para a ECC;

ou

(b) o ganho ou perda sobre a contribuição não-monetária não puder ser mensurada fiavelmente;

ou

(c) a transacção de contribuição carecer de substância comercial, de acordo com a descrição do termo na IAS 16

Activos Fixos Tangíveis.

Caso se aplique qualquer das excepções (a), (b) ou (c), o ganho ou perda é considerado como não realizado e por-tanto não reconhecido nos resultados a menos que também se aplique o parágrafo 6.

6. Se, além de receber um interesse de capital próprio na ECC, um empreendedor receber activos monetários ou não-monetários, deve ser reconhecido pelo empreendedor nos resultados uma porção apropriada do ganho ou perda na transacção.

Após o parágrafo **Data de Eficácia**, são inseridos os parágrafos 14 e 15, como segue:

14. As emendas à contabilização de transacções de contribuições não monetárias especificadas no parágrafo 5 devem ser aplicadas prospectivamente a futuras transacções.

15. Uma entidade deve aplicar as emendas a esta Interpretação feitas pela IAS 16 *Activos Fixos Tangíveis* nos períodos anuais com início em ou após 1 de Janeiro de 2005. Se uma entidade aplicar esta Norma a um período anterior, deve também aplicar estas emendas a esse período anterior.

A8. Na SIC-21 *Impostos sobre o Rendimento – Recuperação de Activos Não-Depreciáveis Revalorizados*, os parágrafos 3 - 5 passam a ter a seguinte redacção:

3. A questão é como interpretar o termo «recuperação» em relação com um activo que não seja depreciado (activo não depreciável) e seja revalorizado segundo o parágrafo 31 da IAS 16.
4. Esta Interpretação também se aplica a propriedades de investimento que sejam escrituradas por quantias revalorizadas segundo o parágrafo 33 da IAS 40, mas que seriam consideradas não-depreciáveis se a IAS 16 fosse aplicada.
5. O passivo ou activo por impostos diferidos que provenha da revalorização de um activo não depreciável segundo o parágrafo 31 da IAS 16 deve ser mensurado com base nas consequências fiscais que adviriam da recuperação da quantia escriturada desse activo por meio da venda, independentemente da base de mensuração da quantia escriturada desse activo. Em conformidade, se a lei fiscal especificar uma taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada da venda de um activo que difira da taxa fiscal aplicável à quantia tributável derivada do uso de um activo, a anterior taxa é aplicada na mensuração do activo ou passivo por impostos diferidos relacionado com um activo não depreciável.

A9. [Emenda não aplicável às Normas propriamente ditas]

A10. Na SIC-32 *Activos Intangíveis – Custos com Web Sites*, o parágrafo 9(d) passa a ter a seguinte redacção:

- (d) a fase de Funcionamento começa quando o desenvolvimento de um Web site estiver concluído. O dispêndio incorrido nesta fase deve ser reconhecido como um gasto no momento em que for incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no parágrafo 19 da IAS 38.

A11. Em Dezembro de 2002, o Conselho publicou um Projecto de Norma de Emendas Propostas para a IAS 36 *Imparidade de Activos* e para a IAS 38 *Activos Intangíveis*. As emendas propostas pelo Conselho para a IAS 36 e para a IAS 38 reflectem as alterações relacionadas com as suas decisões no seu projecto de Concentrações de Actividades Empresariais. Dado que esse projecto ainda está a decorrer, essas alterações propostas não são reflectidas nas emendas à IAS 36 e à IAS 38 incluídas neste apêndice.

A12. Em Julho de 2003, o Conselho publicou o ED 4 *Alienação de Activos Não Correntes e Apresentação de Unidades Operacionais Descontinuadas* em que propunha emendas à IAS 38 e à IAS 40 *Propriedades de Investimento*. Essas alterações propostas não estão reflectidas nas emendas à IAS 38 e à IAS 40 incluídas neste apêndice.

Anexo III

IAS 37 (*International Accounting Standards*) – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Jornal Oficial da União Europeia

IAS 37

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 37

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Esta Norma Internacional de Contabilidade foi aprovada pelo Conselho do IASC em Julho de 1998 e tornou-se eficaz para as demonstrações financeiras que cubram períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999.

INTRODUÇÃO

1. A IAS 37 prescreve a contabilização e divulgação de todas as provisões, dos passivos contingentes e dos activos contingentes, excepto:
 - (a) os que resultem de instrumentos financeiros que sejam escriturados pelo justo valor;
 - (b) os que resultem de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma das partes tenha cumprido, qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão;
 - (c) os que surjam em empresas de seguros devido a contratos com os titulares de apólices (segurados); ou
 - (d) os cobertos por uma outra Norma Internacional de Contabilidade.

Provisões

2. A Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando:
 - (a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
 - (b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação; e
 - (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação. A Norma faz notar que só em casos extremamente raros é que não será possível uma estimativa fiável.

3. A Norma define uma obrigação construtiva como uma obrigação que deriva das acções de uma empresa quando:
 - (a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e
 - (b) como consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida por parte dessas outras partes de que cumprirá com aquelas responsabilidades.
4. Em casos raros, por exemplo numa acção judicial, pode não ser claro se uma empresa tem uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em consideração toda a evidência disponível, é mais propenso que uma obrigação presente exista à data do balanço do que não. Uma empresa reconhece uma provisão para essa obrigação presente se os outros critérios de reconhecimento descritos acima forem satisfeitos. Se for mais propenso que não exista nenhuma obrigação presente do que o contrário, a empresa divulga passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.
5. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, por outras palavras, a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para transferi-la para um terceiro nesse momento.
6. A Norma exige que uma empresa deve, ao mensurar uma provisão:
 - (a) tomar em consideração os riscos e incertezas. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos;
 - (b) descontar as provisões, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, usando uma taxa (ou taxas) de desconto antes de imposto que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo que não tenham sido reflectidos na melhor estimativa do dispêndio. Quando seja usado o desconto, o aumento da provisão devido à passagem do tempo é reconhecido como um gasto com juros;
 - (c) tomar em consideração os acontecimentos futuros, tais como alterações na lei e alterações tecnológicas, quando houver uma prova objectiva suficiente de que ocorrerão; e
 - (d) não tomar em consideração ganhos da esperada alienação esperada de activos, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.
7. Uma empresa pode esperar o reembolso de uma parte ou da totalidade do dispêndio exigido para liquidar uma provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). Uma empresa deve:

- (a) reconhecer um reembolso quando, e somente quando, esteja virtualmente certa de que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão; e
 - (b) reconhecer o reembolso como um activo separado. Na demonstração dos resultados líquidos, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.
8. As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente.
- Se deixar de ser provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

- 9. Só deve ser usada uma provisão para dispêndios relativamente aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.

Provisões — Aplicações Específicas

- 10. A Norma explica como os requisitos gerais de reconhecimento e de mensuração das provisões devem ser aplicados em três casos específicos: perdas operacionais futuras; contratos onerosos; e reestruturações.
- 11. Não devem ser reconhecidas as provisões para perdas operacionais futuras. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos das operações podem estar com imparidade. Neste caso, uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.
- 12. Se uma empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente ao abrigo do contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão. Um contrato oneroso é aquele em que os custos inevitáveis à satisfação das obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera receber segundo ele.
- 13. A Norma define uma reestruturação como um programa que é planeado e controlado pela gerência, e altera materialmente quer:
 - (a) o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou
 - (b) a maneira pela qual esse negócio é conduzido.
- 14. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando forem satisfeitos os critérios gerais para o reconhecimento de provisões. Neste contexto, uma obrigação construtiva para reestruturar ocorre somente quando uma empresa:
 - (a) tenha um plano formal pormenorizado para reestruturação que

- identifique pelo menos: (i) o negócio ou a parte de um negócio em causa;
 - (ii) as principais localizações afectadas;
 - (iii) a localização, função, e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela rescisão dos seus serviços;
 - (iv) os dispêndios que serão suportados; e
 - (v) quando será implementado o plano; e
- (b) tenha criado uma expectativa válida naqueles que serão afectados de que levará a efeito a reestruturação ao iniciar a implementação desse plano ou ao anunciar as suas principais características às pessoas afectadas por ele.
15. Uma decisão da gestão ou da administração de reestruturar não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a empresa tenha, antes da data do balanço:
- (a) começado a implementar o plano de reestruturação; ou
 - (b) comunicado o plano de reestruturação aos por ele afectados de uma maneira suficientemente específica que faça criar neles uma expectativa válida de que a empresa levará a efeito a reestruturação.
16. Quando uma reestruturação envolver a venda de uma empresa, nenhuma obrigação proveniente da venda surge até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo a venda irrevogável.
17. Uma provisão de reestruturação deve somente incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam não só:
- (a) necessariamente ligados à reestruturação; mas também
 - (b) não associados às actividades continuadas da empresa. Por conseguinte, uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como: os de retrainar ou realocar pessoal que continua; de marketing; ou de investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Passivos Contingentes

18. A Norma define um passivo contingente como:

- (a) uma possível obrigação que surja proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa; ou
- (b) uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

19. Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente. Uma empresa deve divulgar um passivo contingente a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Activos Contingentes

20. A Norma define um activo contingente como um possível activo que surja de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

21. Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente. Um activo contingente deve ser divulgado quando um influxo de benefícios económicos seja provável.

22. Quando a realização de rendimentos seja virtualmente certa, então o respectivo activo não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

Data de eficácia

23. A Norma torna-se operacional para as demonstrações financeiras que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de 1999. A aplicação mais cedo é encorajada.

As Normas, que foram impressas em tipo itálico cheio, devem ser lidas no contexto do material de fundo e da orientação de implementação nesta Norma e no contexto do Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade. As Normas Internacionais de Contabilidade não se destinam a ser aplicadas a itens imateriais (ver o parágrafo 12 do Prefácio).

OBJETIVO

O objectivo desta Norma é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões, passivos contingentes e activos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas às demonstrações financeiras de modo a permitir aos utentes compreender a sua natureza, tempestividade e quantia.

ÂMBITO

1. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e activos contingentes, excepto:
 - (a) os que resultam de contratos executórios, excepto quando o contrato seja oneroso;
 - (b) (eliminada)
 - (c) os cobertos por uma outra Norma.
2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do âmbito da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.
3. Contratos executórios são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos executórios a menos que eles sejam onerosos.
4. (Eliminado)
5. Quando outra Norma trata de um tipo específico de provisão, passivo contingente ou activo contingente, uma entidade aplica essa Norma em vez da presente Norma. Por exemplo, a IFRS 3 Concentrações de Actividades Empresariais trata do tratamento por parte de uma adquirente de passivos contingentes assumidos numa concentração de actividades empresariais. De forma semelhante, certos tipos de provisões também são tratadas nas Normas relativas a:
 - (a) contratos de construção (ver a IAS 11, Contratos de Construção);
 - (b) impostos sobre o rendimento (ver a IAS 12, Impostos sobre o Rendimento);
 - (c) locações (ver a IAS 17, Locações). Porém, como a IAS 17 não contém requisitos específicos para tratar locações operacionais que se tenham tornado onerosas, esta Norma aplica-se a tais casos;
 - (d) benefícios de empregados (ver a IAS 19, Benefícios de Empregados); e
 - (e) contratos de seguro (ver IFRS 4 Contratos de Seguro). Contudo, esta Norma aplica-se a provisões, passivos contingentes e activos contingentes de uma seguradora, que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais segundo os contratos de seguro dentro do âmbito da IFRS 4.
6. Algumas quantias tratadas como provisões podem relacionar-se com o reconhecimento do rédito, por exemplo quando uma empresa dê garantias em troca de uma remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento do rédito. A IAS 18, Rédito, identifica as circunstâncias em que o rédito é reconhecido e proporciona orientação prática sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da IAS 18.
7. Esta Norma define provisões como passivos de tempestividade ou quantia incertas. Em alguns países o termo

«provisão» é também usado no contexto de itens tais como depreciação, imparidade de activos e dívidas de cobrança duvidosa: estes são ajustamentos às quantias escrituradas de activos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras Normas Internacionais de Contabilidade especificam se os dispêndios são tratados como activos ou como gastos. Estes assuntos não são tratados nesta Norma. Concordantemente, esta Norma nem proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando é feita uma provisão.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas).

Quando uma reestruturação satisfizer a definição de uma unidade operacional descontinuada, a IFRS 5

Activos Não Correntes Detidos para Venda e Unidades Operacionais Descontinuadas pode exigir divulgações adicionais.

DEFINIÇÕES

10. Os termos seguintes são usados nesta Norma com os sentidos especificados: Uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta.

Um passivo é uma obrigação presente da empresa proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da empresa que incorporam benefícios económicos.

Um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

(a) um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);

(b) legislação; ou

(c) outra operação da lei.

Uma obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das acções de uma empresa em que:

(a) por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Um passivo contingente é:

(a) uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais

acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da empresa; ou

(b) uma obrigação presente que decorre de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporam benefícios económicos para liquidar a obrigação; ou

(ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

Um activo contingente é um possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa.

Um contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se esperam que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Uma reestruturação é um programa que é planeado e controlado pela gerência e altera materialmente:

(a) ou o âmbito de um negócio empreendido por uma empresa; ou

(b) a maneira como o negócio é conduzido.

Provisões e Outros Passivos

11. As provisões podem ser distinguidas de outros passivos tais como contas a pagar e acréscimos comerciais porque há incerteza acerca da tempestividade ou da quantia do dispêndio futuros necessários para a sua liquidação. Por contraste:

(a) as contas a pagar comerciais são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido facturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) os acréscimos são passivos a pagar por bens ou serviços que tenham sido recebidos ou fornecidos mas que não tenham sido pagos, facturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo quantias devidas a empregados (por exemplo, quantias relacionadas com pagamento acrescido de férias). Se bem que algumas vezes seja necessário estimar a quantia ou tempestividade de acréscimos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os acréscimos são muitas vezes relatados como parte das contas a pagar comerciais e outras, enquanto que as provisões são relatadas separadamente.

Relacionamento entre Provisões e Passivos Contingentes

12. Num sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas na sua tempestividade ou quantia. Porém, nesta Norma o termo «contingente» é usado

para passivos e activos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa. Adicionalmente, o termo «passivo contingente» é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

- (a) provisões — que são reconhecidas como passivos (presumindo que possa ser feita uma estimativa fiável) porque são obrigações presentes e é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar as obrigações; e
- (b) passivos contingentes — que não sejam reconhecidos como passivos porque são ou:
 - (i) obrigações possíveis, dado terem ainda de ser confirmados se a empresa tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos; ou
 - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque ou não é provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente fiável da quantia da obrigação).

RECONHECIMENTO

Provisões

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

- (a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado;
- (b) seja provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Se estas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

Obrigação Presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nestes casos, presume-se que um acontecimento passado dá origem a uma obrigação presente se, tendo em conta toda a evidência disponível, é mais provável do que não que uma obrigação presente existe à data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um acontecimento passado deu origem a uma

obrigação presente. Em casos raros, por exemplo num processo judicial, pode ser discutido quer se certos eventos ocorreram quer se esses eventos resultaram numa obrigação presente. Em tal caso, uma empresa determina se uma obrigação presente existe à data do balanço ao ter em conta toda a evidência disponível incluindo por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço. Com base em tal evidência:

- (a) quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e
- (b) quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).

Acontecimento Pas s ado

17. Um acontecimento passado que conduza a uma obrigação presente é chamado um acontecimento que cria obrigações. Para um evento ser um acontecimento que cria obrigações, é necessário que a empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo acontecimento. Este é o caso somente:

- (a) quando a liquidação da obrigação possa ser imposta legalmente: ou
- (b) no caso de uma obrigação construtiva, quando o evento (que pode ser uma acção da empresa) crie expectativas válidas em terceiros de que a empresa cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações financeiras tratam da posição financeira da empresa no fim do seu período de relato e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para os custos que necessitam de ser incorridos para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço de uma empresa são os que existam à data do balanço.

19. São apenas reconhecidas como provisões as obrigações que surgem provenientes de acontecimentos passados que existem independentemente de acções futuras de uma empresa (isto é, a conduta futura dos seus negócios). Exemplos de tais obrigações as penalizações ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos sem atenção às futuras acções da empresa. Semelhantemente, uma empresa reconhece uma provisão para os custos de encerramento de um poço de petróleo ou de uma central eléctrica nuclear até ao ponto em que uma empresa seja obrigada a rectificar danos já causados. Em contraste, devido a pressões comerciais ou exigências legais, uma empresa pode pretender ou precisar de levar a efeito dispêndios para operar de uma forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumo num certo tipo de fábricas). Dado que a empresa pode evitar os dispêndios futuros pelas suas próprias acções por exemplo alterando o seu método de operar ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse dispêndio futuro e não é reconhecida nenhuma provisão.

20. Uma obrigação envolve sempre uma outra parte a quem a obrigação é devida. É necessário, porém, saber a identidade da parte a quem a obrigação é devida — na verdade a obrigação pode ser ao público em geral. Porque uma obrigação envolve sempre um compromisso com uma outra parte, isto implica que uma decisão de gerência ou de conselho de administração não dá origem a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afectados por ela de uma maneira suficientemente específica para suscitar nelas uma expectativa válida de que a empresa cumprirá as suas responsabilidades.
21. Um acontecimento que não dê origem imediatamente a uma obrigação pode dá-la numa data posterior, por força de alterações na lei ou porque um acto da empresa (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dê origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais sejam causados pode não haver nenhuma obrigação para remediar as consequências. Porém, o facto de ter havido o dano tornar-se-á um acontecimento que cria obrigações quando uma nova lei exigir que o dano existente seja rectificado ou quando a empresa publicamente aceitar a responsabilidade pela rectificação de uma maneira que crie uma obrigação construtiva.
22. Quando os pormenores de uma nova lei proposta tiverem ainda de ser ultimados, uma obrigação só se verifica quando se tiver virtualmente a certeza de que a legislação será decretada conforme proposta. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada com uma obrigação legal. As diferenças de circunstâncias que rodeiem a promulgação tornam impossível especificar um único acontecimento que tornará a promulgação de uma lei virtualmente certa. Em muitos casos será impossível ter-se virtualmente a certeza de que uma lei será decretada até que seja decretada.

Ex-fluxo Provável de Recursos Incorporando Benefícios Económicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento precisa de haver não somente uma obrigação presente mas também a probabilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma ⁽³⁾, um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se o acontecimento for mais provável do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, uma empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota (ver parágrafo 86).
24. Quando houver várias obrigações semelhantes (por ex. garantias de produtos ou contratos semelhantes) a probabilidade de que um exfluxo será exigido na liquidação é determinado ao se considerar a classe de obrigações como um todo. Se bem que a probabilidade de exfluxo de qualquer item possa ser pequeno, pode bem ser possível que algum exfluxo de recursos será necessário para liquidar a classe de obrigações como um todo. Se esse for o caso, é reconhecida uma provisão (se os outros critérios de reconhecimento forem satisfeitos).

Estimativa Fiável da Obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da preparação de demonstrações financeiras e não prejudica a sua fiabilidade. Isto é especialmente verdade no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, uma empresa será capaz de determinar uma gama de desfechos possíveis e pode por isso fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente fiável para usar ao reconhecer uma provisão.
26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como um passivo contingente (ver parágrafo 86).

Passivos Contingentes

27. Uma empresa não deve reconhecer um passivo contingente.
28. Um passivo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 86, a menos que seja remota a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos.
29. Quando uma empresa estiver conjunta e solidariamente comprometida a uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que seja satisfeita por outras partes é tratada como um passivo contingente. A empresa reconhece uma provisão correspondente à parte da obrigação pela qual seja provável um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos, excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa possa ser feita.
30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de uma maneira não inicialmente esperada. Por isso, são continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável. Se se tornar provável que um exfluxo de benefícios económicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como um passivo contingente, é reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

Activos Contingentes

31. Uma empresa não deve reconhecer um activo contingente.
32. Os activos contingentes surgem normalmente de acontecimento não planeados ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de um influxo de benefícios económicos para a empresa. Um exemplo é uma reivindicação que uma empresa esteja a intentar por intermédio de processos legais, quando o desfecho seja incerto.
33. Os activos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações financeiras desde que isto possa resultar no reconhecimento de rendimentos que possam nunca ser realizados. Porém, quando a realização de rendimentos esteja virtualmente certa, então o activo relacionado não é um activo contingente e o seu reconhecimento é apropriado.

34. Um activo contingente é divulgado, como exigido pelo parágrafo 89, quando for provável um influxo de benefícios económicos.
35. Os activos contingentes são avaliados continuamente para assegurar que os desenvolvimentos sejam apropriadamente reflectidos nas demonstrações financeiras. Se se tornar virtualmente certo que ocorrerá um influxo de benefícios económicos, o activo e o rendimento relacionado são reconhecidos nas demonstrações financeiras do período em que a alteração ocorra. Se um influxo de benefícios económicos se tornar provável, uma empresa divulga o activo contingente (ver parágrafo 89).

MENSURAÇÃO

A Melhor Estimativa

36. A quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.
37. A melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente é a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para a transferir para uma terceira parte nesse momento. Será muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir uma obrigação à data do balanço. Porém, a estimativa da quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço.
38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo juízo da gerência da empresa, suplementada pela experiência de transacções semelhantes e, em alguns casos, por relatos de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por acontecimentos após a data do balanço.
39. As incertezas que rodeiam a quantia a ser reconhecida como uma provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolva uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para este método estatístico de estimativa é «o valor esperado». A provisão será por isso diferente dependendo de se a probabilidade de uma perda de uma dada quantia seja, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

Exemplo

Uma empresa vende bens com uma garantia ao abrigo da qual os clientes estão cobertos pelo custo das reparações de qualquer defeito de fabricação que se torna evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparar de 1 milhão. Se forem detectados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, resultarão custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da empresa e as expectativas futuras

indicam que, para o ano que vem, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o parágrafo 24, uma empresa avalia a probabilidade de um exfluxo para as obrigações de garantias como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:

$$(75 \% \text{ de nada}) + (20 \% \text{ de } 1\,000\,000) + (5 \% \text{ de } 4\,000\,000) = 400\,000$$

40. Quando uma única obrigação estiver a ser mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a empresa considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem ou maioritariamente mais altas ou maioritariamente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será uma quantia mais alta ou mais baixa. Por exemplo, se uma empresa tiver de rectificar uma avaria grave numa fábrica importante que tenha construído para um cliente, a consequência mais provável pode ser a reparação ter sucesso à primeira tentativa por um custo de 1 000, mas é feita uma provisão por uma quantia maior é feita se houver uma oportunidade significativa de que serão necessárias tentativas posteriores.
41. A posição é mensurada antes dos impostos, porque as consequências fiscais da provisão, e alterações na mesma, são tratadas pela IAS 12, Impostos sobre o Rendimento.

Riscos e Incertezas

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muitos acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa de uma provisão.
43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Um ajustamento do risco pode aumentar a quantia pela qual é mensurado um passivo. É necessária cautela ao fazer juízos em condições de incerteza, a fim de que os rendimentos ou activos não sejam subavaliados e os gastos ou passivos não sejam sobreavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projectados de um desfecho particularmente adverso forem estimados numa base prudente, esse desfecho não é então deliberadamente tratado como mais provável do que for realisticamente o caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustamentos do risco e incerteza com a consequente sobreavaliação de uma provisão.
44. A divulgação das incertezas que rodeiam a quantia do dispêndio é feita de acordo com o parágrafo 85 b).

Valor Presente

45. Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.

46. Por causa do valor temporal do dinheiro, as provisões relacionadas com exfluxos de caixa que surjam logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que os exfluxos de caixa da mesma quantia surgem mais tarde. As provisões são por isso descontadas, quando o efeito seja material.
47. A taxa (ou taxas) de desconto deve(m) ser uma taxa (ou taxas) antes dos pré impostos que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e dos riscos específicos do passivo. A(s) taxa(s) de desconto não devem reflectir riscos relativamente aos quais as estimativas dos fluxos de caixa futuros tenham sido ajustados.

Acontecimentos Futuros

48. Os acontecimentos futuros que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação devem ser reflectidos na quantia de uma provisão quando houver evidência objectiva suficiente de que eles ocorrerão.
49. Os acontecimentos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, uma empresa pode crer que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido por alterações futuras de tecnologia. A quantia reconhecida reflecte uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Por conseguinte é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperados associados com experiência acrescida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação de tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada a efeito. Porém, uma empresa não antecipa o desenvolvimento de uma tecnologia completamente nova de limpeza a menos que tal seja apoiado por evidência objectiva suficiente.
50. O efeito de nova legislação possível é tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando evidência objectiva suficiente exista de que a promulgação da lei é virtualmente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um acontecimento único que proporcionará evidência subjectiva suficiente em todos os casos. É requerida evidência quer do que a legislação vai exigir quer de que a sua promulgação e a sua implementação são virtualmente certas. Em muitos casos evidência objectiva suficiente não existirá até que a nova legislação seja promulgada.

Alienação Esperada de Activos

51. Os ganhos da alienação esperada de activos não devem ser tidos em consideração ao mensurar uma provisão.
52. Os ganhos na alienação esperada de activos não são tidos em conta ao mensurar uma provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao acontecimento que dê origem à provisão. Em vez disso, uma empresa reconhece ganhos nas alienações esperadas de activos no momento especificado pela Norma Internacional de Contabilidade que trata dos respectivos activos.

REEMBOLSOS

53. Quando se esperar que algum ou todo o dispêndio necessário para liquidar uma provisão seja esperado ser reembolsado por uma outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um activo separado. A quantia reconhecida para o reembolso não deve exceder a quantia da provisão.
54. Na demonstração dos resultados, o gasto relacionado com uma provisão pode ser apresentado líquido da quantia reconhecida de um reembolso.
55. Algumas vezes, uma empresa é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o dispêndio necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indemnização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode quer reembolsar quantias pagas pela empresa quer pagar directamente as quantias.
56. Na maioria dos casos, a empresa permanecerá comprometida pela totalidade da quantia em questão de forma que a empresa teria de liquidar a quantia inteira se a terceira parte deixou de efectuar o pagamento por qualquer razão. Nesta situação, uma provisão é reconhecida para a quantia inteira do passivo e um activo separado é reconhecido pelo reembolso esperado quando seja virtualmente certo que o reembolso será recebido se a empresa liquidar o passivo.
57. Nalguns casos, a empresa não estará comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efectuar o pagamento. Em tal caso a empresa não tem nenhum passivo por esses custos não sendo assim incluídos na provisão.
58. Como é dito no parágrafo 29, uma obrigação pela qual uma empresa esteja conjunta é solidariamente responsável é um passivo contingente até ao ponto em que seja esperado que a obrigação será liquidada pelas outras partes.

ALTERAÇÕES EM PROVISÕES

59. As provisões devem ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. Se deixar de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.
60. Quando seja usado o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo. Este aumento é reconhecido como um gasto com juros.

USO DE PROVISÕES

61. Uma provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais a provisão foi originalmente reconhecida.
62. Somente os dispêndios que se relacionem com a provisão original são contrabalançados com a mesma.

Contrabalançar os dispêndios com uma provisão que foi originalmente reconhecida para

uma outra finalidade
esconderia o impacto de dois acontecimentos diferentes.

APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO

Perdas Operacionais Futuras

- 63. Não devem ser reconhecidas provisões para perdas operacionais futuras.
- 64. As perdas operacionais futuras não satisfazem a definição de passivo do parágrafo 10 e os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no parágrafo 14.
- 65. Uma expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos activos da unidade operacional podem estar em imparidade. Uma empresa testa estes activos quanto a imparidade segundo a IAS 36, Imparidade de Activos.

Contratos Onerosos

- 66. Se a empresa tiver um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.
- 67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e por isso não há obrigação. Outros contratos estabelecem tanto direitos como obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornem tal contrato oneroso, o contrato cai dentro do âmbito desta Norma, existindo um passivo que é reconhecido. Os contratos executivos que não sejam onerosos caem fora do âmbito desta Norma.
- 68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações segundo o contrato excedem os benefícios económicos que se espera venham a ser recebidos segundo o mesmo. Os custos inevitáveis segundo um contrato reflectem o menor do custo líquido de sair do contrato, que é o mais baixo do custo de o cumprir e de qualquer compensação ou de penalidades provenientes da falta de o cumprir.
- 69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, uma empresa reconhece qualquer perda de imparidade que tenha ocorrido nos activos inerentes a esse contrato (ver a IAS 36, Imparidade de Activos).

Reestruturação

- 70. O que se segue são exemplos de acontecimentos que podem cair na definição de reestruturação: (a) venda ou cessação de uma linha de negócios;
(b) o fecho de locais de negócio num país ou região ou a deslocalização de actividades de negócio de um país ou de uma região para um outro ou uma outra;
(c) alterações na estrutura de gerência, por exemplo, eliminar um nível de gestão; e
(d) reorganizações fundamentais que tenham um efeito material na natureza e foco das operações da empresa.
- 71. Uma provisão para custos de reestruturação somente é reconhecida quando os

critérios de reconhecimento gerais de provisões estabelecidos no parágrafo 14 sejam satisfeitos. Os parágrafos 72-83 estabelecem como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam a reestruturações.

72. Uma obrigação construtiva de reestruturar surge somente quando uma empresa:

(a) tenha um plano formal detalhado para a reestruturação identificando pelo menos:

(i) o negócio ou parte de um negócio em questão;

(ii) as principais localizações afectadas;

(iii) a localização, função e número aproximado de empregados que serão retribuídos pela cessação dos seus serviços;

(iv) os dispêndios que serão levados a efeito; e

(v) quando será implementado o plano; e

(b) tenha criado uma expectativa válida nos afectados de que levará a efeito a reestruturação ao começar a implementar esse plano ou ao anunciar as suas principais características aos afectados por ele.

73. A evidência de que uma empresa tenha começado a implementar um plano de reestruturação será proporcionada, por exemplo, ao dismantelar a fábrica ou ao vender activos ou pelo anúncio público das principais características do plano. Um anúncio público de um plano detalhado para reestruturar somente constitui uma obrigação construtiva para reestruturar se ele for feito de tal maneira e em pormenor suficiente (isto é, estabelecendo as principais características do plano) que dê origem a expectativas válidas em outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a empresa levará a efeito a reestruturação.

74. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação construtiva quando comunicado aos afectados pelo mesmo, a sua implementação necessita ser planeada para começar logo que possível e ser completada segundo um calendário que torne improváveis alterações significativas ao plano. Se se esperar que haverá uma longa demora antes da reestruturação começar ou que a reestruturação levará um longo tempo não razoável, é improvável que o plano suscite uma expectativa válida da parte de outros de que a empresa está presentemente comprometida com a reestruturação, porque o calendário dá oportunidades à empresa de alterar os seus planos.

75. Uma decisão de reestruturação da gerência ou do conselho tomada antes da data do balanço não conduz a uma obrigação construtiva à data do balanço a menos que a entidade tenha, antes da data de balanço:

(a) iniciado a implementação do plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles

afectados pelo mesmo, de forma suficientemente específica para levantar expectativas válidas nos mesmos de que a entidade irá realizar a reestruturação.

Se uma entidade começar a implementar um plano de reestruturação, ou se anunciar as suas principais características àqueles afectados pelo plano, só depois da data do balanço, é exigida divulgação segundo a IAS 10 Acontecimentos após a Data do Balanço, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões económicas dos utentes tomadas com base nas demonstrações financeiras..

76. Se bem que uma obrigação construtiva não seja criada unicamente por uma decisão da gerência, uma obrigação pode resultar de outros eventos anteriores juntamente com tal decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de cessação de emprego, ou com compradores para a venda de uma unidade operacional podem ter sido concluídas sujeitos somente à aprovação do conselho. Uma vez que a aprovação tenha sido obtida e comunicada a outras partes, a empresa tem uma obrigação construtiva de reestruturar, se as condições do parágrafo 72 forem satisfeitas.
77. Em alguns países, a autoridade final está investida num conselho cujos membros incluem representantes de interesses que não sejam os da gerência (por exemplo, empregados) ou pode ser necessária notificação a tais representantes antes da decisão do conselho ser tomada. Porque uma decisão por tal conselho envolve comunicação a esses representantes, pode resultar numa obrigação construtiva de reestruturar.
78. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a empresa esteja comprometida com a venda, isto é, haja um acordo de venda vinculativo.
79. Mesmo quando uma empresa tenha tomado uma decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode estar comprometida com a venda até que um comprador tenha sido identificado e que haja um acordo vinculativo de venda. Até que haja um acordo vinculativo de venda, a empresa estará em condições de alterar a sua intenção e na verdade terá de tomar uma outra orientação se não puder ser encontrado um comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for concebida como parte de uma reestruturação, os activos da unidade operacional são revistos quanto à sua imparidade, segundo a IAS 36, Imparidade de Activos. Quando uma venda for somente parte de uma reestruturação, uma obrigação construtiva pode surgir para as outras partes da reestruturação antes que exista um acordo de venda vinculativo.
80. Uma provisão de reestruturação somente deve incluir os dispêndios directos provenientes da reestruturação, que são os que sejam quer:
- (a) necessariamente consequentes da reestruturação; quer
 - (b) não associados com as actividades continuadas da empresa.
81. Uma provisão de reestruturação não inclui custos tais como: (a) retreinar ou deslocalizar pessoal que continua;

- (b) comercialização; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes dispêndios relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação à data do balanço. Tais dispêndios são reconhecidos na mesma base como se surgissem independentemente de uma reestruturação.

- 82. Perdas operacionais futuras identificáveis até à data de uma reestruturação não são incluídas numa provisão, a menos que se relacionem com um contrato oneroso como definido no parágrafo 10.
- 83. Como exigido pelo parágrafo 51, os ganhos esperados na alienação de activos não são tidos em consideração na mensuração de uma provisão de reestruturação, mesmo se a venda de activos for vista como parte da reestruturação.

DIVULGAÇÃO

- 84. Para cada classe de provisão, uma empresa deve divulgar:
 - (a) a quantia escriturada no começo e no fim do período;
 - (b) as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
 - (c) as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
 - (d) quantias não usadas revertidas durante o período; e
 - (e) o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

- 85. Uma empresa deve divulgar o seguinte para cada classe de provisão:
 - (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;
 - (b) uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos.

Sempre que necessário para proporcionar informação adequada, uma empresa deve divulgar os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros, como tratado no parágrafo 48; e
 - (c) a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.
- 86. A menos que a possibilidade de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, uma empresa deve divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:
 - (a) uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36-52;
 - (b) uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de

ocorrência de qualquer exfluxo; e
(c) possibilidade de qualquer reembolso.

87. Ao determinar que provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma classe, é necessário considerar se a natureza dos elementos é suficientemente semelhante para uma única demonstração acerca deles de modo a cumprir os requisitos dos parágrafos 85 a) e b) e 86 a) e b). Por conseguinte, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão, quantias relacionadas com garantias de produtos diferentes mas não seria apropriado tratar como uma classe única quantias relacionadas com garantias normais e quantias que estão sujeitas a processos judiciais.
88. Quando uma provisão e um passivo contingente surjam provenientes do mesmo conjunto de circunstâncias, uma empresa faz as divulgações exigidas pelos parágrafos 84-86 de uma maneira que eles mostrem a ligação entre a provisão e o passivo contingente.
89. Quando um influxo de benefícios económicos for provável, uma empresa deve divulgar uma breve descrição da natureza dos activos contingentes à data do balanço e, quando praticável, uma estimativa dos seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos parágrafos 36-52.
90. É importante que as divulgações de activos contingentes evitem dar indicações enganosas da probabilidade de surgirem rendimentos.
91. Quando qualquer da informação exigida pelos parágrafos 86 e 89 não estiver divulgada porque não é praticável fazê-lo, esse facto deve ser declarado.
92. Em casos extremamente raros, pode esperar-se que a divulgação de alguma ou toda a informação exigida pelos parágrafos 84-89 prejudique seriamente a posição da empresa numa disputa com outras partes nos assuntos sujeitos a provisão, passivo contingente ou activo contingente. Em tais casos, uma empresa não necessita de divulgar a informação, mas deve divulgar a natureza geral da questão, juntamente com o facto de que, e a razão por que, a informação não foi divulgada.

DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS

93. O efeito de adoptar esta Norma na sua data de eficácia (ou mais cedo) deve ser relatado como um ajustamento do saldo de abertura dos resultados retidos do período em que a Norma foi adoptada pela primeira vez. As empresas são encorajadas, mas não se lhes exige, a ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos do período mais cedo apresentado e de refazer a informação comparativa. Se a informação comparativa não for refeita, este facto deve ser divulgado.
94. (Eliminado)

DATA DE EFICÁCIA

95. Esta Norma Internacional de Contabilidade torna-se operacional nas demonstrações financeiras anuais que cubram os períodos que comecem em ou após 1 de Julho de

1999. A aplicação mais cedo é encorajada. Se uma empresa aplicar esta Norma para os períodos que comecem antes de 1 de Julho de 1999, o facto deve ser divulgado.

96 (Eliminado)